الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية

دراسة ميدانية لعينة من الأفراد المتخصصين في مجال المحاسبي والمالي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب:
- مرزوق شوقي
- كحول صورية

الأستاذ المشرف:

رقم التسجيل:	...../2018
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي : 2018/2017

إهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أهم شخصين في

حياتي إلى من قال فيهما الرحمان

"وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من كان سند حياتي إلى منبع الرحمة والحنان أمي التي

أعجز عن شكرها والاعتراف بجميلها

إلى رمز العطاء والتضحية أبي حفظه الله وأطال في عمره

"حفظهما الله"

إلى إخوتي، وفقهم الله في دراستهم وعملهم وأنار الطريق أمامهم.

إلى كل الأصدقاء والزملاء وإلى كل من يعرفني

إلى كل قريب

إلى كل مناضل في سبيل العلم والمعرفة

إلى كل هؤلاء، أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وعرفـــان

الحمد لله والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم

أما بعد:

أشكر الله العلي القدير على عظيم نعمته وفضله وتوفيقه في إتمام

هذا البحث، كما أتقدم

بخالص الشكر و التقدير إلى الأستاذة المشرفة على هذا البحث كحول صورية،

حيث لم تبخل بجهدها وعلمها، في التوجيه لما فيه صالح

البحث حتى نهايته على أكمل وجه،

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة

الذين تكرموا وتفضلوا

بقراءة هذا البحث ووافقوا على مناقشته وإثرائه.

وكذلك أتقدم بالشكر الخاص إلى الأستاذة الفاضلة "بركات ربيعة" التي

ساعدتني في انجاز هذا العمل.

وكذلك الشكر لكل من مد لي يد العون في جميع مراحل البحث، من

قريب أو من بعيد فجزا

الله الجميع خير الجزاء و وفقهم لما يحب و يرضى، كما أوجه شكري

وإحترامي لجميع

أساتذة وعمال وطلبة جامعة محمد خيضر بسكرة.

وأخيرا أسأل الله الصمد أن يجعل عملي هذا خالصا لوجهه الكريم

وأن يتقبله مني ويجعله في ميزان حسناتي.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، هذا باعتبار أن التدقيق المحاسبي يلعب دور محوري وفعال في تلبية احتياجات مستخدمين القوائم المالية، وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية وحالات الغش والتلاعب بأملاكها.
وقد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمت البيانات من مصادرها الأولية، الثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع استمارة الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 37 فرد وبعد حصر وتجميع البيانات لتفريغها و تحليلها باستخدام برنامج SPSS 23.
وقد خلصت الدراسة الى أن التدقيق المحاسبي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات المدقق المحاسبي وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للحصول على دقة وسلامة ومصداقية القوائم المالية.
الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، جودة القوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية، تقارير مدققي الحسابات.

Abstract:

The objective of this study is to demonstrate the impact of accounting audits on the quality of the financial statements. Therefore, The Accounting auditing plays a pivotal role in meeting the needs of the users of the financial statements, As well as clarifying that accounting auditing is the main basis for verifying the accuracy of accounting and financial data and information and to ensure that the accuracy of the financial statements reflects the facts it contains about the institution to avoid various accounting errors and cases of fraud and tampering with its property.
The analytical descriptive method was used to conduct the study through all the data from its primary and secondary sources obtained through the distribution of the sample questionnaire to a sample of the study community of 37 individuals. After the data was collected and collected for unloading and analysis using SPSS 23 program.
The study concluded that accounting auditing improves the quality of the financial statements and thus gives the guarantee to the users of these lists through the commitment of the institution to implement the instructions of the auditor and to strengthen and strengthen the internal control system adopted by the institution to obtain the accuracy, integrity and credibility of the financial statements.
Keywords: Accounting Auditing, Quality of Financial Statements, Users of Financial Statements, Auditors' Reports.

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	عرض نموذج لقائمة الميزانية جانب الأصول	49 – 50
02	عرض نموذج لقائمة الميزانية جانب الخصوم	50 – 51
03	حساب النتائج حسب الطبيعة	53 – 54
04	حساب النتائج حسب الوظيفة	54 – 55
05	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة	56 – 57
06	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير مباشرة	57 – 58
07	جدول تغيرات الأموال الخاصة	59 – 60
08	مقياس ليكارت الخماسي	77
09	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	77
10	معامل ثبات وصدق عبارات المحور الأول	78
11	معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثاني	79
12	معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثالث	79
13	معامل ثبات وصدق عبارات أسئلة الاستمارة	79
14	توزيع العينة حسب الجنس	80
15	توزيع العينة حسب العمر	80
16	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	81
17	توزيع العينة حسب المهنة	81
18	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	82
19	خصائص عينة الدراسة	82 – 83
20	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي	83
21	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)	83 – 84
22	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2)	84
23	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3)	85
24	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4)	86
25	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5)	86 – 87
26	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6)	87

27	ملخص عبارات المحور الأول	88
28	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (07)	89
29	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (08)	90
30	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (09)	91
31	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10)	92 – 91
32	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11)	92
33	ملخص عبارات المحور الثاني	93
34	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12)	94
35	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13)	95
36	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14)	96
37	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15)	97-96
38	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16)	97
39	ملخص عبارات المحور الثالث	98

الفهرس

المحتوى	الصفحة
البسملة	
إهداء	II
شكر	III
قائمة الجداول	V – VI
فهرس المحتويات	VII - VIII
مقدمة	**أ- ث**
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	02
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي	12 – 03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	04 – 03
المطلب الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي	06 – 04
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي	08 – 07
المطلب الرابع: أنواع التدقيق	12 – 08
المبحث الثاني: أسس ومبادئ التدقيق	21 – 13
المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها	17 – 13
المطلب الثاني: فروض التدقيق	19 – 18
المطلب الثالث: مبادئ التدقيق	21 – 19
المبحث الثالث :مسار تنفيذ عملية التدقيق	37 – 22
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	26 – 22
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	28 – 26
المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري	31 – 29
المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات	36 – 31
خلاصة الفصل	37
الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي والقوائم المالية	
تمهيد	39
المبحث الأول: أساسيات حول القوائم المالية	47 – 40

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية ومستخدميها	43 – 40
المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية والمبادئ الأساسية لها	44 – 43
المطلب الثالث: جودة القوائم المالية	47 – 45
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية	61 – 48
المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	55 – 48
المطلب الثاني: قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة	60 – 55
المطلب الثالث: قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	61 – 60
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	72 – 62
المطلب الأول: ماهية وأهداف تدقيق القوائم المالية	62
المطلب الثاني: أهمية جودة تقارير مدقق الحسابات للقوائم المالية	67 – 63
المطلب الثالث: خطوات تدقيق القوائم المالية	70 – 67
المطلب الرابع: دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	71 – 70
خلاصة الفصل	72
الفصل الثالث: دراسة إستبانة لعينة من محافظي الحسابات والمختصين في المجال المحاسبي والمالي	
تمهيد	74
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	77 – 75
المطلب الأول: المنهج المستخدم	75
المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة	77 – 75
المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها	77
المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية	100 – 78
المطلب الأول: إختبار الإستبيان	79 – 78
المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية	83 – 79
المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	99 – 83
خلاصة الفصل	100
الخاتمة	104 – 102
قائمة المراجع	112 – 106
الملاحق	

مقدمـــــة

مقدمة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل الملكية فيها على التسيير ما أوجب ضرورة الإلمام بجملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية والتلاعبات وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي أبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق وكذا مدى كفاءة القائمين عليه، وذلك من خلال تزايد مستخدمي القوائم المالية، فتحضير القوائم المالية ليس هدفا في حد ذاته ولكن وسيلة لتوفير المعلومات لكافة المستخدمين.

بحيث تعمل هذه القوائم على تبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وموضوعية وملائمة لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية، من أجل مزاولة مهمة التدقيق المحاسبي على مختلف هذه القوائم، إلا أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن نشاط المؤسسة.

بناءا على ما سبق حاولنا صياغة الإشكالية في السؤال الرئيسي التالي:

ماهو أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية؟

للإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما مدى مساهمة التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية؟
- ما مدى مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟
- ما مدى مساهمة استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟

❖ **فرضيات البحث:**

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- يساهم التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.
- تشكل خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي واحدة من أهم العوامل المؤثرة في تحسين جودة القوائم المالية.

– تساهم استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في إعطاء صورة صادقة حول جودة القوائم المالية من خلال تقريره.

❖ **مبررات إختيار الموضوع**

– الحاجة الماسة للتدقيق المحاسبي من قبل المؤسسات الاقتصادية.

– عدم وجود إطار نظري لإثبات العلاقة بين التدقيق المحاسبي والقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.

– إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه.

– الميول الشخصي إلى إحتراف مهنة التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد يخص الموضوع خاصة النصوص التشريعية والتنظيمية التي تجسدها على أرض الواقع.

❖ **أهداف الدراسة وأهميتها:**

– تهدف الدراسة عموما إلى:

– معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي للقوائم المالية في تحسين أداء المؤسسة وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة.

– توضيح أثر عملية التدقيق المحاسبي على المؤسسة وضرورة ضمان صحة القوائم المالية.

❖ **تندرج أهمية الدراسة في:**

كون عملية التدقيق المحاسبي لها أثر على سلامة القوائم المالية من خلال إتباع توصيات المدقق باعتبار أن هذه التقارير تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، كما يلزم المدقق المحاسبي فحص القوائم المالية من خلال معايير التدقيق الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية وبالتالي بقاء المؤسسة و إستمراريتها.

❖ **الدراسات السابقة:**

✓ كحول صورية، **دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي**، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، حيث طرحت هذه الدراسة الإشكالية التالية: " دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي"، حيث تطرقت هذه الدراسة إلى نظام المعلومات والتدقيق المحاسبي كأساس نظري وقد قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية في مؤسسة سوناطراك – وحدة الصيانة بسكرة –، وقد تم التوصل الى نظام المعلومات

المحاسبية من أهم نظم المعلومات والمصدر الرئيسي للمعلومات الاقتصادية فمن خلاله يتم تحويل المدخلات والمتمثلة في الأحداث الاقتصادية إلى مخرجات والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية كما تعتبر القوائم المالية من أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وهي بمثابة مدخلات عملية التدقيق المحاسبي واللبنة الأساسية له كما أن هناك مجموعة من المعايير والإجراءات التي تحكم عملية التدقيق المحاسبي، وأن القيام بهذه العملية يتطلب الحصول على أدلة الإثبات المناسبة للتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يعكس فعلا واقع الأحداث الاقتصادية بالمؤسسة، وإبداء رأي فني محايد عن مدى مطابقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية للواقع الفعلي لها.

- ✓ شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب** –، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012، حيث طرحت هذه الدراسة الإشكالية التالية: "ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية "، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في: الإطار العام للممارسة المهنية؛ الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛ معايير المراجعة؛ دستور آداب وسلوك المهنة، وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة ويحقق أهدافها.
- ✓ بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، شهادة ماجيستير، كلية العلوم الإقتصاية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، حيث طرحت هذه الدراسة الإشكالية التالية: " كيف تعمل المعايير المحاسبية الدولية على ضمان وتحسين جودة المعلومة المحاسبية". فهدفت هذه الدراسة إلى فهم فلسفة ومضمون وخصائص المعايير المحاسبية الدولية؛ ابراز الدور الذي تلعبه المعايير الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية؛ معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المالية للمؤسسة الجزائرية، حيث قام الباحث بغجراء دراسة ميدانية على مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، وقد توصلت الدراسة إلى توفير الخصائص المحققة لمنعة المعلومة المالية؛ توفير قيود للحد من إدارة الأرباح؛ توجيه المعلومات المالية لمساعدة المستثمرين على تقييم المنشأة بشكل دقيق؛ الإستغناء التدريجي عن مبدأ التحفظ.

- ✓ ولقد حاولنا من خلال هذه المذكرة التطرق الى مدى مساهمة وأثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية

❖ **المنهج المتبع:**

في هذه الدراسة إعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، ذلك أنه المنهج المناسب في دراستنا هذه، والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بتحليل والتفسير بشكل علمي منظم.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت على شكل إستبانه تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض الدراسة، وقد تم تفريغ وتحليل الإستبانه من خلال المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات.

❖ **هيكل البحث**

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها وكذا من أجل إختبار صحة الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول متكاملة فيما بينها حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بـــ: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وتم قسيمه الى ثلاث مباحث: المبحث الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي؛ الثاني أسس ومبادئ التدقيق؛ الثالث مسار تنفيذ عملية التدقيق. وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى التدقيق والقوائم المالية وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: المحب الأول أساسيات حول القوائم المالية والثاني عرض القوائم المالية، الثالث مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية. أما في الفصل الثالث: يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الإختصاص من مهنيين و أكاديميين فيما يخص الحالات التي تساهم بها التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، ومن خلاله تم الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصـــــل الأول

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: أسس ومبادئ التدقيق

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

ولقد أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

وانطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق المحاسبي، ولقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: أسس ومبادئ التدقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، وتفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة. كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي لمهنة التدقيق، مفهومه، أهدافه وأهميته، ومن ثم التطرق الى أنواعه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك أن هذا الأخير جاء نتيجة إلى الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع نيابة عنهم، وحسب التاريخ أيضا فإن التدقيق يرجع إلى حكومات مصر واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة[1].

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع. وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وادارته مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581[2] حيث تأسست كلية **roxonati** وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في امتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1661 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت **جمعية المحاسبين القانونيين** بأدنبرة عام 1811 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1771.

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7.
[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات ،ط4 ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص 14.

وقد جاء قانون الشركات عام 1861 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه.

وقد جاء قانون الشركات عام 1861 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه. أما الدول التالية في هذا السياق فكانت: فرنسا عام1881.

ألمانيا عام1811 .

كندا عام1191 .

استراليا عام1191 .

فنلندا عام1111 .

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي[1]:

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

وفي الفترة 1905 م إلى يومنا هذا:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي[2].

المطلب الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي

تعريفه لغويا: إن كلمة مراجعة أو تدقيق AUDITING مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومعناها يستمع، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الإسماع العامة، والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم[3].

[1]- إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 16.
[2]- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط3 ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2006 ، ص 19.
[3]- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004 ، ص 17 .

اصطلاحا : هناك العديد من التعاريف سنتطرق إلى البعض منها فيما يلي :

أولا: تجدر بنا الإشارة إلى أن التدقيق المحاسبي يطلق عليه مصطلح المراجعة

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقسيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ويتم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعينة"[1].

يقصد بالتدقيق الحسابات " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"[2]، وهكذا فان عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة، أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة وكدلالة عن وضعه المالي في نهاية تلك الفترة، وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادية لنتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي. أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجه وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة وتعني عبارة التعبير بعدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المؤسسة وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا ووافية أي لم يحذف شيء منها وأن المدقق يشهد بذلك كله[3].

ويعرف أيضا التدقيق بأنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل محايد"[4].

بالاستناد إلى المفاهيم السابقة يمكن استخلاص مايلي:

- التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية؛

[1]- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 24 .

[2]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2007 ، ص 13 .

[3]- نفس المرجع السابق، ص

1– رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحاسبات النظري، دار الميسرة ، عمان، الأردن، 2011، ص 22 .

- إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الاستقلالية؛
- رأي هذا المدقق يكون معللا، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة؛
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية؛

بالتالي يمكن صياغة عريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص انتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير"[1].

ويلاحظ بأن مختلف التعاريف ركزت على ثلاث نقاط رئيسية تتمحور حوله التدقيق وهي[2]:

1- الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- التحقيق: وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالتدقيق بإمكانه اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها .ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي.

3- التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتوج النهائي لمهمة التدقيق.

المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي

أولا: أهداف عملية التدقيق.

[1]- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية الدولية و إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (فرع محاسبة و تدقيق)، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم تجارية، 2011/2010، ص ص 5،6.

[2]- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم الإقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012/2011، ص ص 11،12.

لدى استعراضنا للتطور التاريخي للتدقيق والتطورات والمتغيرات التي شملت أهدافه أن يتفق الكثير من المفكرين و الباحثين على تقسيمها إلى أهداف تقليدية و أهداف حديثة.

I)- الأهداف التقليدية: وهي نوعان رئيسية وفرعية:

1- الأهداف الرئيسية: وتشمل على عنصرين هما:

أ – التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

ب – إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2- أهداف فرعية (ثانوية):

أ – اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

ب – تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.

ج – اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ قرارات مناسبة حاضرا أو مستقبلا.

د – طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم.

هـ – معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

و – تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

II)- الأهداف الحديثة أو المتطورة:

1- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

2- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع[1].

ثانيا: أهمية التدقيق.

ويمكن تلخيص أهم الجهات المهتمة بنتائج التدقيق المحاسبي كما يلي:[2]

1- **<u>إدارة المؤسسة:</u>** يعتبر التدقيق ذا أهمية كبيرة لإدارة المؤسسة حيث تعتمد عليه في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، كما يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى جلب الاستثمارات.

[1]- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن،2003 ، ص ص 11- 15.

[2]- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2012/2011، ص 35.

2- **المؤسسات المالية:** ويعتبر التدقيق مهما خاصة بالنسبة لمثل هذه المؤسسات وذلك عند طلب العميل قرض أو طلب تمويل مشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في منح القرض على القوائم المالية المدققة وذلك لكي تضمن سداد هذه القروض.

3- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات.

تتمثل أهمية التدقيق المحاسبي في:[1]

- ✓ تحديد النشاطات الكبرى التي تستحق العناية في المؤسسة؛
- ✓ تحديد جودة المعلومات والبيانات المقدمة من طرف المؤسسة؛
- ✓ مساعدة المساهمين والأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة في اتخاذ القرارات والتأكد من مصداقية الحسابات من خلال مصادقات مدقق الحسابات على القوائم المالية.

4- **اتحادات ونقابات العمال:** من المعلوم ان اتحادات و نقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال وذلك من خلال التفاوض والمساومات الإجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع، مؤشرات الربحية والسيولة وحصة المؤسسة من سوق المنتج والعوائد الحالية للعمل، وبما أن القوائم المالية للمؤسسة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير المدقق سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

5- **المجتمع:** [2] حسب نظرية " العقد الإجتماعي " هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الإقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها، وفي مقابل ذلك يجب على المؤسسة المساهمة في تحقيق رفاهية هذا المجتمع من جهة وعدم التسبب في أدنى ضرر اجتماعي أو بيئي له من جهة أخرى، وحتى يعتمد المجتمع على المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة يجب ان يقدم له تقرير المدقق تأكيدات بمدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الإجتماعية والبيئية وإفصاحها إفصاحا محاسبيا وبيئيا للمجتمع.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. ويصنف إلى:

- ✓ من حيث الإلزام؛

[1]- كحول صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة و نظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2011/2010، ص 47.

[2]- بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 13.

- ✓ من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات)؛
- ✓ من حيث توقيت عملية التدقيق؛
- ✓ من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- ✓ من حيث القائم بعملية التدقيق؛
- ✓ أنواع التدقيق الأخرى؛

أولا: من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:[1]

1- التدقيق الإلزامي:

يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2- التدقيق الاختياري:

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ثانيا: من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات) .

1- التدقيق الشامل " التفصيلي": وهو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة و فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب ولذلك ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وتجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع قد شمل بالنسبة لجزء معين للعمليات وقد يكون شامل بالنسبة لجميع العمليات وهذا وفق العقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة. [2]

2- التدقيق الاختباري: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة)على كل أو مجموع المفردات(المجتمع)، حيث أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تتم فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات ، لذلك تظهر لنا بمدى أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة.[3]

[1]- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص46 .
[2]- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر، عمان، 2005، ص12 .
[3]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص29.

ثالثا: من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

1- تدقيق مستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص واجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ... أو بطريقة غير منتظمة.

وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:[1]

- ✓ كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها؛
- ✓ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛
- ✓ توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة؛

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

أ- مزايا التدقيق المستمر:

- ✓ يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة؛
- ✓ كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وانجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب؛
- ✓ تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير؛
- ✓ تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

ب- عيوب التدقيق المستمر:

- ✓ هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها؛
- ✓ عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق؛
- ✓ ترهق المدقق ومساعديه نظرا لإمتدادها لوقت طويل واحتمال دخول المدقق في الروتين ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص194 .

[2]- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة(الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2009 ، ص 51.

2- تدقيق نهائي:

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:[1]

- ✓ تخفيض إحتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها واقفالها.
- ✓ عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ في عملية التدقيق.

- إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها قد يؤدي إلى إرتباك العمل وارهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

رابعا: من حيث نطاق عملية التدقيق.[2]

1- التدقيق الكامل: أي أنه لا توجد قيود على عملية التدقيق، حيث يكون للمدقق الحق في فحص جميع عمليات المشروع وأنشطته وبياناته دون استثناء وسواء نفذ ذلك هو بصورة شاملة أم أنه اقتصر لاعتبارات عديدة على فحص عينة من هذه العمليات.

2- التدقيق الجزئي: أي أن هناك قيودا على عمل المدقق بحيث يقتصر عمله على جزء محدد من أنشطة المشروع وبياناته لا يتعداه وهو ما يمكن أن يكون في شكل" الفحص لغرض خاص" في بعض الأحيان.

خامسا: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

[1]- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سابق ، ص 50.

[2]- حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011 ، ص17.

1- تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالإستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة[1].

2- تدقيق خارجي: التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية. المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى.[2]

سادسا: من حيث درجة الشمول و مدى المسؤولية في التنفيذ: [3]

1- التدقيق العادي: وهو فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

وغالبا يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الاختياري هنا، ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسة لحذره المهني أي أدلة للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق .

2- الفحص لغرض معين: ويكون هذا النوع من التدقيق يهدف إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

ومن الأمثلة على الفحص لغرض معين فحص الدفاتر و السجلات بهدف اكتشاف غش ما. أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام أخر أو تحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب تركة ما تشتمل على أسهم و غير ذلك.

---

[1]- HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07 .

[2]- صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25 .

[3]- خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق، ص ص31،32 .

المبحث الثاني: أسس ومبادئ التدقيق.

تستند عملية التدقيق إلى مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية، وتحظى بالقبول العام، والتي تنعكس على إجراءات القيام بهذه المهنة، بالإضافة إلى جملة من الفروض يتخذ منها كإطار نظري يمكن الرجوع إليه في مختلف العمليات، ولا تخلو بدورها عن مبادئ التدقيق. جملة من الفروض يتخذ منها كإطار نظري يمكن الرجوع إليه في مختلف العمليات، ولا تخلو بدورها عن مبادئ التدقيق. وسنتطرق في هذا المبحث بتقديم معايير التدقيق، وفروضه ومبادئه.

المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها.

يمكن الاستناد إلى معايير التدقيق كمقياس لأداء المدقق الذي يعمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من عملية التدقيق، فالمعايير التي سيتم التطرق إليها تعتبر كنموذج يستخدم للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق، ويمكن سرد الأهداف المتوخات من المعايير المتفق عليها فيما يلي:

- ✓ إرشاد المدقق أثناء قيامه بعمله؛
- ✓ كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المدقق؛
- ✓ تحديد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بالفحص؛

أولا: المعايير العامة أو الشخصية.

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني واعداد التقرير بصورة ملائمة. و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من:[1]

- ✓ أن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين عمليا و علميا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين؛
- ✓ التزام الاستقلال _الحياد_ في أي عمل يوكل للمدقق القيام به؛
- ✓ يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة و ذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق وفي إعداد التقرير؛
- ✓ اهتمام الهيئات المهنية و التشريعات التي صدرت لتنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في البلدان المختلفة بهذه المعايير .

[1]- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة لمنشر والتوزيع، الاردن، 2006، ص39.

لذلك سوف نتناول على معيار من هذه المعايير الثلاثة على حده:

أ – معيار التأهيل العلمي: ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات عديدة.[1]

ب – معيار الاستقلال: لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب ان تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال عند إبداء رأيه، خاصة وانه يكون أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك وهذا يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية. حيث يسعى مستعملوا المحاسبة في الحصول على المعلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية لذلك يجب توافر نقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق:[2]

- عدم وجود مصالح مادية للمدقق؛
- وجود استقلال ذاتي.

ج – معيار العناية المهنية:

يجب أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم التدريب والكفاءة الفنية المناسبة لأداء عملية التدقيق، حيث تضع معظم الدول قوانين بمتطلبات القيام بتدقيق مستقل مثل الحصول على شهادات معينة والتدريب لفترة معينة.[3]

يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:[4]

– محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛

– أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛

[1]- محمد الفيومي، عوفي لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998 ، ص 35.

[2]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص 41.

[3]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007، ص38.

[4]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص 42-43.

– التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعب وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛

– العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛

– العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على باقي معايير التدقيق، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعاير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.

ثانيا: معايير العمل الميداني.

وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

وتشمل هذه المعايير على ثلاثة معايير وهي:[1]

1 – التخطيط السليم لعملية التدقيق: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة. وتقوم عملية التدقيق على النقاط التالية:[2]

– دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

– تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض.

– تحديد طبيعة رزنامة عملية التدقيق والإجراءات المطبقة في ظلها.

– تنسيق العمل المراد تنفيذه.

– تحديد أهداف ونطاق عملية التدقيق، إذ يجب على المدقق أن يحدد ما ينوي تحقيقه وإجراءات تحقق ذلك، كما يجب تحديد درجة الخطر المرتبط بالأنشطة التي يدققها.

– خطط إدارة التدقيق وأي تعديلات تطرأ عليها يجب أن تتم عليها الموافقة في شكل مكتوب من قبل مدير إدارة التدقيق وذلك قبل البدء في تنفيذ الخطة.

2 – معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من أهم محددات نوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها. حيث يمكن للمدقق من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات من المِؤسسة بالوسائل التالية:[3]

---

[1]– خالد راغب الخطيب، التدقيق على الإستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، جامعة أليترا، قسم المحاسبة، 2009، ص ص 85 – 94.

[2]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص44.

[3]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006، ص517.

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية؛
- وبعد الدراسة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:
  - نقاط الضعف و القوة في نظام الرقابة الداخلية.
  - التوصيات المقترحة للمنشأة محل التدقيق.

- ويترتب على الدراسة مايلي:
  - توسيع و اختصار إجراءات التدقيق.
  - الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.

3- معيار كفاية الأدلة: في إطار مسعى المدقق الهادف إلى إبداء فني محايد حول مدى صحت المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، و يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

داخلية: تشتمل على كل الدفاتر، السجلات المحاسبية، الشبكات، المستندات و كل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التامين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.[1]

ثالثا: معايير إعداد التقارير.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية.[2]

وتتمثل معايير إعداد التقارير في أربعة معايير وهي: [3]

1 – إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

و يتطلب هذا المعيار التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ و يمكن تبويب المبادئ المحاسبية من وجهة نظر هذا المعيار إلى ثلاثة مجموعات:

أ – المبادئ العامة:

[1] – خالد راغب الخطيب، التدقيق على الإستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، مرجع سابق ، ص 52 .

[2] – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 53.

[3]- وليم توماس، امرسون هنكي، مراجعة بين النظرية و التطبيق، جامعة الملك سعود، 1997، ص 57.

- مبدأ الاستمرارية؛
- مبدأ الفترة المحاسبية؛
- مبدأ وحدة القياس.

ب – المبادئ الخاصة بقوائم الربح:

- مبدأ الفصل بين الأرباح النشاط العادي عن الأرباح غير عادية؛
- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروفات.

ج – مبادئ تخص إعداد قائمة المركز المالي:

- تبويب الأصول وفقا لخصائصها؛
- إظهار الأصول الثابته القابلة للإستهلاك بالقيمة التاريخية؛
- الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول؛
- أن تظهر الميزانية طبيعية.

2 – الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره عن مدى ثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبة والهدف منها هو:

أ – قابلية القوائم المالية للمقارنة .

ب – توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية .

3 – الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية

4 – التعبير عن رأي المدقق :

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع. وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم

المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المطلب الثاني: فروض التدقيق المحاسبي

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة.[1]

أولا: قابلية البيانات للفحص.

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية ال تدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أن يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في:[2]

1- الملاءمة: يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

2- القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- القابلية للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة وحدة المؤسسة من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة.

ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق إكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال إختبارات أخرى موسعة.

رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي إحتمال حدوث أخطاء.

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

---

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريف على حسن، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 25.

[2] – نفس المرجع السابق ، ص ص 26، 29 .

خامسا: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة.

أي أن إسترشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

سادسا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد الفروض المحاسبية وهو فرض استمرار المشروع.

ويعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها مؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المدقق في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية للكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

سابعا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مدقق الحسابات أن يؤديها، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى الحد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة. ويشير هذا الفرض موضوع "استقلال" مدقق الحسابات في أداء عمله، ويتمثل استقلال مدقق الحسابات سندا أساسيا لحيادية عملية التدقيق ومن ثم فأي عمل يقصد منه تقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي.

قبل أن نتحدث عن مبادئ التدقيق يجب الإشارة إلى أركانها:[1]

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

ومن خلال ذلك يمكن أن نحدد مبادئ التدقيق إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المتعلقة بركن الفحص.

في هذا العنصر سوف نتطرق إلى أربعة مبادئ أساسية:

- مبدأ موضوعية الفحص؛

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 23،24.

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي؛
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري.

1-مبدأ موضوعية الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراقب وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا و تلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها.

2-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص لجميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

3-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة، آثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

4-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المتعلقة بركن التقرير.

أما بالنسبة لهذه المبادئ المتواجدة بركن التقرير فتتمثل في:

1 – مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2 – مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

3 – مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4 – مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وإن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

[1] - http://www.aazs.net/t2981-topic نظر يوم: 2018/03/10

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

تسير عملية التدقيق وفق خطوات واجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مراحل عملية التدقيق المحاسبي، حيث سنتطرق في المطلب الأول إلى قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق وفي المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وفي المطلب الثالث أدلة الإثبات والملف الجاري، أما في المطلب الرابع سنتطرق الى تقرير مدقق الحسابات.

المطلب الأول: قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المراجع بالتخطيط لعملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، وجمع للمعلومات والحقائق التقنية والقانونية والضريبية وكذا الاجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها، ولذلك يجب على المراجع قبل البدء في تنفيذ إجراءات عملية مراجعة المؤسسة للمرة الأولى مراعاة واتخاذ الخطوات التالية:

أولا: الخطوات التمهيدية.

قبل دخول مدقق الحسابات في مهمته وعند استلامه اقتراح من احدى المؤسسات لتدقيق حساباتها، يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية قبل اتخاذ قرار التدقيق:[1]

1- تفادي الوقوع في تعارض أو مانع قانوني أو نظامي؛

2- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة، وذلك من حيث القدرات الطاقم المكتبي التي تسمح له بتنفيذ مهمته؛

3- التأكد من إمكانية ابداء رأيه بكل حرية؛

4- في حالة استشعاره بتبديل لمدقق الحسابات معزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا؛

5- على مدقق الحسابات أن يطلب القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين، ومجلس المراقبة والشركات المنسوبة، وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية؛

6- في حالة قبول المهمة وبعد التأكد من تعيينه، يقوم المدقق بإمضاء العقود التأسيسية ومحاضر التعيين مع تنويه بعبارة" قبول المهمة"، بعدها يعلم الشركة أو المؤسسة موضوع التدقيق برسالة يبن فيها الطرق المنهجية في مهمته، ويحدد ما يلي:

[1]- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة،الجزائر، 2002 ، ص71.

أ- مسؤولياته؛

ب- الأطراف المتدخلة أو الطاقم المكتبي العامل معه؛

ج- فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها؛

د- قواعد العمل؛

هـ- الفترات القانونية لقواعد العمل؛

و- الفترات القانونية لإبداء التقارير؛

ز- الأتعاب؛

وبعد (15) يوم الموالية لتعيينه يقوم المدقق بإعلام المنظمة الوطنية التابع لها عن تعيينه، وذلك برسالة يوصي عليها. ثم تقوم المؤسسة بشهر تعيينه، وفي حالة تعدد مدققي الحسابات فكل واحد منهم يحترم الإجراءات السابقة الذكر وكأنه يعمل بمفرده.

في حالة رفض المهمة يقوم المدقق بإعلام المؤسسة عن رفضه برسالة مكتوبة في أجل أقصاه 15 يوما، التي تتبع قراره بالرفض.

ثانيا: مخطط التدقيق.

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق. وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة و اجراء؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة واجراء؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة واجراء نفذ؛
- توقيع الشخص المسؤول عف إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سرد الخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها. والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات مهنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها. فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات و المعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها.[1]

الفرع الثالث:الاشراف على مهمة التدقيق.

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق و تقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم.

بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:[2]

– توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛

– حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛

– إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛

– ترتيب المهام حسب الأولويات؛

– فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛

– حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛

– حرصه على احترام عاملي الوقت و التكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛

– طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعا: أوراق العمل.

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، والهدف الأساسي منها هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما:[1]

[1]- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص139.

[2]- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص7.

1- الملف الدائم:

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة موضوع التدقيق وكذا تنظيم مكتب المراجع، ويمكن أن يتضمن الفصول التالية:[2]

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة)؛
- نظام المراقبة(كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمرار المراقبة الداخلية، خرائط التتابع...الخ)؛
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات معنى)؛
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين، وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية)؛
- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق الزبائن والسياسة التجارية)؛
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة)؛

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2- الملف السنوي:

يتضمن كافة الأوراق والمستندات والوثائق التي:[3]

- نسخة من القوائم المالية التي أعدتها إدارة المؤسسة؛
- نسخة من ميزان المراجعة المستخدم في إعداد القوائم المالية؛
- ملخص لقيود التسويات التي قامة إدارة المنشأة بإجرائها في نهاية السنة المالية؛

---

[11]- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص 162.
[2]- محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 44،45.
[3]- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 2007 ، ص 214.

- محاضر جرد الأصول الملموسة والموجودة في حيازة المؤسسة مثل المخزون السلعي، النقدية، والاستثمارات في الأسهم؛
- نسخة من قائمة التسوية؛
- نسخة من المراسلات مع البنوك.

وقد يحتفظ المدقق بجانب الملف الدائم والملف السنوي بسجل الملاحظات الذي يدون فيه بعض الأمور الهامة والتي تحتاج إلى فحص أو تحقق من جانب المدقق. ومن أمثلتها:

– بيان المستندات المفقودة؛

– أرصدة حسابات دفتر الأستاذ العام الهامة و/أو التي يخشى تعديلها، والاطلاع عليها بعد كل زيارة للتأكد من عدم إجراء تعديلات عليها؛

– الأمور التي حرر عنها المراجع مراسلات للمنشأة طلبا لإيضاحات أو استفسارات أو مستندات معينة؛

– بيان بالأخطاء التي اكتشفها المراجع أثناء عملية المراجعة؛

– بيان بالمستندات غير المستوفاة للنواحي الشكلية و الموضوعية.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من الضروري أن يفهم المدقق الرقابة الداخلية، كما يحتاج إلى تأكيد معقول بان النظام المحاسبي كافي، وان جميع المعلومات المحاسبية التي يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها بالفعل، ويجب على المدقق أن يكتسب فهما للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية.

ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه: " الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة."

ويشتمل نظام الرقابة الداخلية على صنفين من الرقابة هما: [1]

الرقابة الإدارية: تشتمل على الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الهادفة لتحقيق اكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي، دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة ....الخ.

[1]- كحول صورية، مرجع سابق، ص 63.

الرقابة المحاسبية: تعبر عن الخطة التنظيمية، وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية. كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- جمع الإجراءات؛
- إختبارات التطابق؛
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية؛
- إختبارات الإستمرارية؛
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

أولا: جمع الإجراءات.

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات(القوانين المختلفة، طرق العمل...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة.

ثانيا: إختبارات الفهم والتطابق.

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات ، فليتأكد المدقق من درجة الإعتماد، يجب أن تدعم بإختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

[1]- محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص ص 25-37.

ثالثا: التقييم الأولي للرقابة الداخلية.

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام. فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الإستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الإعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع إحتمال وجود تلاعب وغش.

فلإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- ✓ الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- ✓ والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدع ى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.

رابعا: إختبارات الإستمرارية.

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

بإعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- ✓ وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع؛
- ✓ نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة؛

- ✓ ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات و الملف الجاري.

أولا: أدلة الإثبات.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعا في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ،فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ،بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار ،وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها، والتي يمكن حصرها في مايلي:[1]

1- المستندات:

تعتبر من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاث أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع وإيصالات القبض؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على إختلاف أنواعها؛

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

2- الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل المخزون والنقدية، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

[1]- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011، ص ص 181- 186.

3- المصادقات:

تتمثل في إستعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحيه أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- المصادقات الإيجابية:

في هذا النوع يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة نطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

- المصادقات السلبية:

فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة إعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

- المصادقة العمياء:

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

4- الفحص التحليلي:

يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيار للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

6- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

7- الإستفسارات من العميل:

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ،وبالتالي فهي عرضة للتغير وفقا لأهواء العميل.

ثانيا: الملف الجاري.

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق. ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية:[1]

- ✓ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق ؛
- ✓ الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها ؛
- ✓ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق ؛
- ✓ الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل المستعملة في التقييم؛
- ✓ الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة ؛
- ✓ كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون ؛
- ✓ المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركة الأموال، وهكذا نجد أن التوجيه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، لأن التعين يختلف أيضا حسب الشكل.[2]

أولا: تعريف تقرير المدقق.

"هي وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فن محايد بهدف إعلام مستخدم المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه – كنص الفحص

[1]- محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 40.
[2]- خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق، ص 129.

الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتمشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فن ومحايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعط صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"[1].

ثانيا: عناصر التقرير.

بغض النظر عمن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية:[2]

1- عنوان التقرير: تتطلب معايير التدقيق أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وذلك بتميزه عن بقية التقاربر التي قد تصدر من طرف الآخرين، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخليين، وحيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق الخارجي الذي يقوم يتدقيق حسابات المؤسسة.

كما تتطلب المعايير كذلك أن يحتوي التقرير على كلمة محايد، ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدمي هذا التقرير أن التدقيق قد تم القيام به على نحو غير متحيز في كافة مراحله.

2- الموجه اليهم التقرير: يجب أن يوجه تقرير المدقق إلى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية التدقيق والقوانين واللوائح، وعادة مايوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية.

3- الفقرة الإفتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها، السنة التي تم فيها التدقيق، مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية و إبداء الرأي فيها.

4- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الإفتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية التدقيق تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف

[1]-https://ar.wikipedia.org/wiki/. 2018/04/05 نظر يوم:

[2]- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2011، ص ص 42،43.

الجوهري في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لاتؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الإعتماد على العينات (الأساس الإختباري)، أو تدقيق كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح فقرة النطاق قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

5- فقرة الرأي: هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم التوصل إليها والمدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك إلتزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- إسم المدقق: يحدد إسم المدقق الذي قام بعملية التدقيق نظرا لحمله المسؤولية القانونية والمهنية للتحقق من اتفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.

7- تاريخ التدقيق: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

ويرجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسؤولية المدقق عن فحص الأحداث التي ستقع بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية، وهي مايطلق عليها بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

8- التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق والذي قام بأداء عملية التدقيق.

ثالثا: أنواع التقرير.

1- التقرير النظيف: للتقرير النظيف 5 شروط وإذا لم يتواجد احدى الشروط فان التقرير لا يعتبر نظيف ويتطلب من المدقق أن يعطي رأي آخر حول صحة البيانات المالية وهذه الشروط هي:[1]

- ✓ أن تكون كل الكشوف (قائمة الدخل، الميزانية، الأرباح المحتجزة، التدفقات النقدية) كلها قد شملت مع الكشوف المالية وأنها وجدت فعلا؛
- ✓ كل المعايير العامة طبقت عندما تم تحضير الكشوف المالية؛
- ✓ الأدلة الكافية والمناسبة كلها قد جمعت لكي يتم تدقيقها؛

[1]- اسماعين جوامع، محاضرات في التدقيق المحاسبي، تدقيق و محافظة الحسابات، 2 ماستر، قسم علوم تجارية، جامعة بسكرة، ص ص 46، 47.

- ✓ التأكد من أن الكشوف المالية معدة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ لا يوجد هنالك حالات تتطلب اضافة فقرة توضيحية للتقرير؛

2- تقرير نظيف مع فقرة الشرح: في هذا التقرير، التدقيق يكون قد تم بشكل تام وقد أعطى نتائج مرضية حول عدالة الكشوف المالية ولكن المدقق يعتقد أنه من المهم أو مطلوب أن يقدم معلومات إضافية للمستخدم، وهنالك 5 حالات تتطلب فيها وجود فقرة شرح إضافية وهذه الحالات هي:

- ✓ نقص في تطبيق أحد معايير GAAP؛
- ✓ الشك في عدم استمرارية الشركة في العمل في الفترات القادمة؛
- ✓ التركيز على الأهمية؛
- ✓ موافقة المدققون على تقارير تتعلق بمدققين آخرين.

كل هذه الحالات تتطلب وجود فقرة اضافية يشرح بها المدقق لماذا اضاف هذه الفقرة، وقد تكون احدى الأسباب التي ذكرت أعلاه وتأتي هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مباشرة.

في السبب الأول تكون تغيرات التي تؤثر على الاستمرارية ولذلك تتطلب فقرة توضيحية وأمثلة على ذلك قد تكون كالتالي:

- تغيرات في استخدام الطرق المحاسبية، مثلا الشركة تغير طريقة احتساب المخزون من FIFO إلى W.A وتغيرات تتعلق بالتقديرات المحاسبية مثلا تغيير العمر الإنتاجي لأصل معين؛
- تغيرات في قيود التقرير؛
- تصحيح أخطاء تتعلق بالمبادئ المحاسبية المستخدمة.

بالنسبة للسبب الثاني الحالات لحدوث ذلك من الممكن أن تكون إحدى الحالات التالية:

- ✓ وجود خسائر تشغيلية، وجود عجز في رأس المال العامل؛
- ✓ عدم قدرة الشركة على دفع التزاماتها في موعد استحقاقها؛
- ✓ خسارة أكبر الزبائن لدى الشركة. حصول كوارث طبيعية التي تسبب خسائر كبيرة للشركة مثل الهزات الأرضية أو الفياضانات أو مشاكل وصعوبات مع العمال؛
- ✓ إجراءات قانونية رفعت ضد الشركة.

في السبب الثالث هي:

- ✓ وجود علاقات بين أطراف العمليات؛
- ✓ أحداث هامة تحدث مباشرة بعد تاريخ اعداد الكشوف المالية؛

- ✓ وصف الأمور المحاسبية المهمة التي تؤثر على قابلية مقارنة الكشوف المالية مع الكشوف السابقة؛
- ✓ إفصاحات مادية غير مؤكدة في الهوامش.

في السبب الرابع الحالات لإعطاء فقرة شرح اضافية:

- ✓ لا يعطي المدقق السابق أية مراجع يرجع إليها؛
- ✓ يعطي المدقق مرجع ولكن يكون الرأي في التقرير نفس الرأي ويعتبر Shared opinion؛
- ✓ إعطاء الرأي يجب أن يعتمد على الأهمية النسبية إذا كان المدقق غير مستعد لإفتراض أية مسؤولية عمل للمدقق السابق.

3- تقرير عكسي: باستطاعة المدقق أيضا أن يعطي رأي عكسي adverse opinion ويعطى هذا التقرير عندما يعتقد المدقق أن كل الكشوف المالية مضللة وخاطئة والتي لا تعرض الوضع المالي للشركة وكذلك نتائج العمليات والتدفقات النقدية بإتباعها للgaap.

4- تقرير محايد: وباستطاعته ايضا أن يعطي رأي حيادي Disclaimer of opinion ويصدر هذا التقرير عندما يكون التقرير غير قادر على إرضاء أو اقناع نفسه بأن الكشوف المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.

5- التقرير المشترك بين الكشوف المالية ونظام الرقابة الداخلي: هذا التقرير بالإضافة لفحص عدالة الكشوف المالية وإعطاء رأي حولها فإن المدقق أيضا يعطي رأيه حول نظام الرقابة الداخلي وهل طبق بشكل جيد أم لا. وهذا التقرير يحتوي على 5 فقرات وهي:

- فقرة المقدمة؛
- فقرة النطاق؛
- فقرة تعريف وشرح عن نظام الرقابة الداخلي؛
- فقرة الرأي.

ففي الفقرة الأولى يذكر أن المدقق قد دقق كل الكشوف المالية وأن نظام الرقابة الداخلي قد طبق تبعا للcoso وأن مسؤولية المدقق هي فقط إعطاء رأي حول عدالة الكشوف وعلى فعالية الرقابة الداخلية وأن مسؤولية الإدارة هي إعداد الكشوف المالية وتحضيرها للمدقق كي يدققها.

أما في فقرة النطاق يذكر بأن المدقق قد دقق الكشوف المالية والتدقيق للحصول على تأكيد معقول عن عدالة الكشوف وأنها خالية من الأخطاء المادية وأن الفحص يشمل أخذ عينات التي المدقق أنه عليه أن يدققها ويعتقد أن هنالك أخطاء مادية.

أما الفقرة الثالثة ففيها يشرح ويوضح كيف يعمل نظام الرقابة الداخلي في الشركة.

المخاطر المتأصلة لها فقرة خاصة بهذا الأمر وبسببها الرقابة الداخلية على التقارير المالية التي ربما لن تمنع الأخطاء بالإضافة لأي تقيم فعالية الفترات القادمة معرضة للخطر حيث أن نظام الرقابة الداخلي يمكن أن يصبح مؤشر بسبب التغيرات في الحالات أو درجة الإكتمال مع السياسات أو الإجراءات من الممكن أن تنهار . وفي الفقرة الأخيرة يعطي المدقق رأيه حول كل هذه الأمور.

خلاصة الفصل:

إن ظهور المؤسسات المساهمة واتساع حجمها وانفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة أدى بالمساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة أعمال وتصرفات الإدارة، ويعتبر التدقيق المحاسبي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريق موضوعية بواسطة شخص خارجي مؤهل ومستقل للتحقق من صحة وصدق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم سواء داخل لمؤسسة أو خارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، حيث يقوم المدقق بإبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة حول مدى تطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة مع الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة أو تقديم تأكيد يتضمن عدم امكانية إبداء الرأي مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم القدرة على إبداء الرأي، فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق القوائم المالية والتحقق من تطبيق المؤسة للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية بطريقة صحيحة وثابتة من سنة لأخرى تتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية السائدة.

الفصـــــل الثـــاني

المبحث الأول: أساسيات حول القوائم المالية

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد:

تعد القوائم المالية الختامية لأية مؤسسة الخطوة الأخيرة في سلسلة خطوات المحاسبة المالية، والهادفة إلى تصنيف وقياس أنشطتها الاقتصادية المختلفة خلال فترة معينة، ومن ثم عرضها على الأطراف المستفيدة منها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة باختلاف مصالحهم الحالية أو المستقبلية، وعلى الرغم من تعدد وتنوع مصادر المعلومات حول المؤسسات الاقتصادية إلا أن التقارير المالية الختامية تحتل المركز الأول من بين هذه المصادر. ونتطرق في هذا الفصل إلى القوائم المالية وذلك من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: أساسيات حول القوائم المالية.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: أساسيات حول القوائم المالية

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، فالقوائم المالية عبارة عن وسائل وأدوات لتجميع وتبويب البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة من القوائم المالية التي يجب علي المؤسسات إعدادها وانجازها سنويا، وهي تشمل الميزانية، حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول سيولة الخزينة كما تشمل الملاحظات على القوائم والجداول الملحقة والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية ومستخدميها.

أولا: تعريف القوائم المالية

يمكن تعريف القوائم المالية على أنها عبارة عن: "مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد هذه القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

"عرفت أيضا على أنها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر للمعلومة الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة أو بعبارة أخرى هي ملخص للعمليات والأحداث المالي وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات الرشيدة".[2]

والقوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة والتي من خلالها ستتمكن من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي، وما حققته المؤسسة من نتائج، فالمعايير IAS/ IFRS1 تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة، حيث حول النظام المحاسبي المالي القوائم المالية الواجب على المؤسسات على الوحدة انجازها في:[3]

- قائمة المركز المالي (الميزانية)؛

[1]– سامي محمد الرقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011، ص 94

[2]– عبد العالي منصور، أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 191

[3]– عبد الوهاب نصر علي، القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 10.

- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)؛
- قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)؛
- قائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية ويقدم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج.

أهداف القوائم المالية.

يمكن تلخيص أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:[1]

- الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الدورة المالية (سواء كان النشاط جاريا أو عرضيا) و البنود التي تأثر في عملية تحديده؛
- تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود عبر مهمة لمستخدمي القائمة، بمعنى أنه يمكن الإيجار أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام؛
- لا يطلب تصنيفها الكثير من المهارات الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل؛
- المساعدة في عملية إجراء التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام كن قبل المحلل المالي.

ثانيا: مستخدموا القوائم المالية.

هناك عدة أطراف مستعملة للقوائم المالية لمؤسسة ترتب حسب أهميتها والاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدّة لهذه القوائم نذكرهم كما يلي:[2]

1. **المستثمرين الحاليون والمحتملون:** هم الفئة التي تستثمر مبالغ من أموالها في المؤسسة، لذا فهم بحاجة لمعلومات تدخل الطمأنينة في قلوبهم حول مخاطر الاستثمار في المؤسسة، وتشمل تلك المعلومات: المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة والالتزامات المرتبطة بها، والتغيرات فيها، وبمدى قدرتها على تحقيق إيرادات وتحويلها إلى ربحية بأدائه المالي ودرجة القدرة على السداد.
2. **الموظفين والمجموعات الممثلة لهم:** تشمل هذه الفئة كلا من العاملين والموظفين والنقابات، والاتحادات العمالية المهنية التي تمثلهم، وغالبا ما يتركز اهتمامهم بالاطمئنان على استمرارهم بالوظيفة، كما يهتمون

[1]– سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصار العربية، لبنان، 2000، ص 28.

[2]– أحمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص 5-8.

بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص توفير العمل، ولتحقيق ذلك يحتاجون إلى معلومات حول الأداء المالي والاقتصادي والقدرة على تحقيق تدفقات كافية والقدرة الربحية، والتوقعات المستقبلية خاصة ما يتعلق بشؤون العمل العمالة.

3. **المقرضون:** ويمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للمؤسسة والذي يكون في الغالب طويل الأجل، وما يهمهم سواء كانوا حاليين أو محتملين هو الهيكل التمويلي للمؤسسة، ونسب المديونية ومدى الاعتماد على المتاجرة بأموال الغير كذلك قدرتها على دفع أقساط القروض في مواعيد استحقاقها وخدمة القروض أيضا، أي كل متعلقات القرارات الانتمائية.[1]

4. **الموردون والدائنون والتجاريون:** وتعتر هذه الفئة مصدر للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستخدمة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتماماتهم على المؤسسة في الأجل القصير.

5. **العملاء:** كفئة مصلحة واضحة في استمرار المؤسسة كمصدر من مصادر الوفاء باحتياجاتها من المواد والسلع أو الخدمات الخاصة إذا كانت تربطها به علاقة دائمة أو طويلة الأجل، على قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية الكافية، ومن هنا يحتاج العملاء إلى معلومات أساسية مماثلة لما يحتاجه المستخدمون الممولون.[2]

6. **الحكومة بأجهزتها المختلفة:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع المواد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضرورية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها، والتعرف على تكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسات وعدالة أسعار خدماتها، وبالرغم من أن الحكومة تملك سلطة الحصول على أي معلومة تريدها إلا أنها تدخل ضمن مستخدمي التقارير المالية.

7. **الإدارة:** هناك رأي على كون إدارة المؤسسة هي المستفيد الأول بالتقارير المحاسبية، هذا لا يعني حقيقة الأمر أن الإدارة في حاجة ماسة للتقارير لسبب منطقي هو أنها تملك في يدها كل السلطة للحصول على المعلومات دون انتظار للتقارير السنوية، ومع ذلك فان كانت الإدارة تستفيد بالتقارير، فان تلك الاستفادة تتركز

[1]– جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية2007، الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 43.

[2]– مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، الإيداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، ماي2010، جامعة البليدة، ص90

في مجرد إخلاء مسؤوليتها أمام المساهمين أو ملاك المؤسسة، وكذلك للوفاء ببعض الالتزامات القانونية تجاه العديد من الجهات الحكومية والوقاية.

8. **الجمهور:** يسعى الجمهور للحصول على معلومات حول نجاح وازدهار المؤسسة لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي لا بتشغيل عمال أو التقاعد مع موردين جدد، هؤلاء هم من يستخدمون المعلومات المالية ولكن يوجد مستخدمون آخرون كالمحليين الماليين والاقتصاديين والمستثمرين والسماسرة ومسؤولي البورصات والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات العمالية وباحثي الأعمال وأساتذة الجامعات، ومهما توفرت القوائم المالية على المعلومات إلا أنها تبقى دائما عاجزة عن تغطية كافة حاجات هؤلاء المستخدمين لاختلاف حاجاتهم وتنوعها.

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية والمبادئ الأساسية لها.

أولا: خصائص القوائم المالية.

تجعل الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية المعلومات الواردة مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

1. **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد، وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[1]

2. **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر ملاءمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية،[2] لكن هذا لا يعني إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة لأنه لابد من إعطاء العمليات المالية والإفصاح عنها مهما كان حجمها ونوعها، أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس، لكي تكون نتيجة النشاط معبرة عن الحقيقة، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية.[3]

[1]– طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 88.

[2] -Donald E. Kieso, Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting , 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA, 2007, P 48.

[3]– هيني فان جريوتج، معايير التقارير الدولية، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006 ، ص 6.

3. الموثوقية: تكون المعلومات صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويتفق فيها مستخدموها، وتمثل المعلومات بصدق، وتعرض نتائج المحاسبية عن العمليات، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز. وتكون المعلومات في القوائم المالية صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التي تحكمها.[1]

4. قابلية المقارنة: وتعني قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات أخرى سابقة للمؤسسة ذاتها، وذلك لتقييم مركزها المالي وأدائها، كما يجب أن يكون بالامكان مقارنة القوائم المالية المعدة للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة مكن أجل تقييم مركزها وادائها المالي.[2]

ثانيا: المبادئ المحاسبية الأساسية في إعداد القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي وتعرف على أنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.[3]

فالهدف الأساسي للكشوف المالية هو توفير المعلومات حول الوضعية المالية، وتدفقات الخزينة للمؤسسة وهذه المعلومات مفيدة لمجموعة واسعة من المستعملين[4]، والذين حددهم مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى مستثمرين حاليين ومستقبلين، العمال، المقرضين، الموردون والدائنين الآخرين، الدولة والهيئات العمومية التابعة لها إضافة إلى الجمهور.[5]

ومن خلال ذلك فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية:[6]

- تنتج الاعتبارات التي يأخذ بها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة للعديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتخليص والهيكلة، بحيث يتم جمع وتحليل وتفسير وتلخيص وهيكلة المعلومات من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مبدأ الأهمية البالغة، مدى اتساع عملية التجميع.

[1] – ساعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي: 19/18 جانفي، 2010، ص10.

[2] – طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص82.

[3] – فالتر ميجس، روبرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية،2007، ص 43.

[4]- Odile Barbe Doudou, Laurene Dideleet, Maitrise les IFRS, 2ème édition, groupe revue Fiduciaire, Paris France, 2008, p 562.

[5]- Bernard Raffournier, Les normes comptable internationales(ifrs), 4ème edition,economica, paris, France , 2010, P 15.

[6] – القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، الجزائر، ص 22،23.

- يتم ضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، وتصدر خلال مهلة محددة بستة (6) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي تنشرها المؤسسة.
- ويحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:
- ✓ تسمية المؤسسة واسمها التجاري ورقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية؛
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مجمعة أو حسابات مركبة)؛
- ✓ العملة التي تقدم بها القوائم المالية.

إضافة إلى معلومات أخرى تسمح بتبيان هوية الكيان وهي:

- ✓ عنوان مقر المؤسسة، شكلها القانوني ومكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرئيسية وطبيعة العماليات المنجزة؛
- ✓ اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الانقضاء، ومعدل عدد المستخدمين في نهاية الفترة.
- ✓ إن المعلومات التي توفرها الكشوف المالية تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ذلك أن كل فصل من فصول الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولات الأموال يتضمن المبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة إضافة إلى اشتمال الملاحق على معلومات ذات صيغة مقارنة في شكل سردي ورقمي ووصفي؛
- ✓ إذا حدث بعد تغيير لطريقة التقييم أو العرض، أن احد الفصول المرقمة للقوائم المالية لا يمكن مقارنته بفصل السنة الماضية، فلا بد من تكييف مبالغ السنة المنقضية لجعل عملية المقارنة أمر ممكن، أما في حالة تعذر إجراء مقارنة بسب اختلاف المدة أو لأي سبب أخر، فانه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجري على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثالث: جودة القوائم المالية

أولا: تعريف جودة القوائم المالية

طبقا لتعريف FAF * فإن الجودة تعنى الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب. أما منظمة AICPA** فإن اللجنة الخاصة بالقوائم المالية ترى أن الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات

*Financial Analysts Federation
**Accounting International Certified Public Accountant

في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة.[1]

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

إن تحديد أهداف القوائم المالية، هو نقطة البداية في منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين. أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية.

وتعتبر الجودة في هذا المجال أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع، بتويب، معالجة تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة، وعليه فإن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية.[2]

كما تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[3]

[1]– مجدي محمد سامي، دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02، المجلد 46، 2009، ص 27.

[2]– ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة اتقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 54

[3]– هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي 7–8 ديسمبر 2010، ص 12.

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية.

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:[1]

1. **المقومات المادية:** وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية؛
2. **المقومات البشرية:** وتتمثل مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛
3. **المقومات المالية:** وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه؛
4. **قاعدة بيانات:** وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

[1]– بن عيشي عمار، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة واثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية– حالة ولاية بسكرة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع،رهانات وآفاق–، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، الجزائر، يويم 7–8 ديسمبر 2010، ص 9.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية.

يتم توصيل المعلومات المالية إلى المستفيدين إعداد القوائم المالية والتي تعتبر أهم مخرجات المحاسبة ولها أهمية كبيرة لدى متخذي القرار داخل وخارج المؤسسة وتنقسم القوائم المالية إلى 5 أنواع متمثلة في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي، وقائمة الملاحق.

المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

تفصح الميزانية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، و يتمثل المركز المالي من مجموع الأصول التي تملكها المؤسسة و ما عليها من التزامات (خصوم).

الفرع الأول: قائمة المركز المالي

1. تعريف قائمة المركز المالي:

تعرف الميزانية أو قائمة المركز المالي على أنها "جدول لتلخيص المعطيات، بحيث يعرض الأداء المالي للمؤسسة في مدى معين، فهي تقيس مختلف أصول وخصوم المؤسسة، كما تعرف بالقيمة الصافية لحقوق الملكية"[1].

وحسب النظام المحاسبي المالي فان الميزانية "تعرض كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم بصورة منفصلة، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية".[2]

2. شكل الميزانية

تحتوي الميزانية على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.[3]

والجدول الآتي يبين الشكل العام للميزانية:

[1]- Bernard.Y et Colli J.c ,Vocabulaire économique et financier ,edition economica , Paris, 1996, p 246.

[2]– عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر 2010، ص10

[3]– شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008، ص 28.

الجدول رقم (01): عرض نموذج لقائمة الميزانية (الأصول) السنة المالية المقفلة في .....

الأصول	ملاحظات	الإجمالي N	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
الأصول الغير جارية:					
فارق بين الإقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح إمتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصول					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات أخرى الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					

مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009 ، ص80 .

الجدول رقم(02): عرض نموذج لقائمة الميزانية(الخصوم). السنة المالية المقفلة في.....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات– احتياطات مدمجة(1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة(1) نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع)(1) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد **حصة الشركة المدمجة (1)** **حصة ذو الأقلية (1)**			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية موردون حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			

مجموع عام للخصوم			

المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر،2009 ، ص81 .

ثانيا: قائمة الدخل

1. مفهوم قائمة الدخل

لقد عرفت هذه القائمة بعدة تسميات قد تختلف من شخص إلى آخر لعلا أبرزها قائمة الدخل أو قائمة الأرباح والخسائر ومع ذلك فإن العنوان الأكثر شيوعا هو قائمة الدخل[1]. " وهي قائمة مالية يدرج فيها كافة البنود الخاصة بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بفترة محاسبية أي أنها بمثابة قائمة النشاط "[2].

قائمة الدخل " هي التي تقدم نتائج أنشطة المؤسسة خلال مدة معلومة وبشكل عام تكون سنوية وهي تصريح لسنة مالية للأنشطة البيع أو إنتاج المنتجات أو تأدية خدمات. فضل عن ذلك فهذه الأنشطة تستلزم مخرجات تسمى بالاستهلاكات أو الأعباء. فهي أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد ربح أو خسارة الفترة بطريقة مبسطة و واضحة "[3].

وتعرف قائمة الدخل أيضا " بأنها عبارة عن قائمة مالية توضح نتيجة عمل المؤسسة ومعرفة الربح أو الخسارة خلال فترة زمنية معينة وكذلك عرض العناصر التي سببت هذه النتيجة حتى يمكن معرفة أسباب النجاح أو الفشل ورسم السياسات وإجراءات المقارنات الخاصة بالمؤسسة[4] ".

كما تعرف قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي: بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة[5].

---

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 123.

[2]– محمد جمال علي هلالي، عبد الرزاق شحادة، محاسبة المؤسسات المالية لبنوك التجارية وشركات التأمين، دار الناعج للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 226.

[3]– وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص 41 متوفر على الموقع: http://www.ai-academy.org ،أطلع عليه في 2018/04/21.

[4]– اسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش طعمه، انتصار عبود التميمي، أسس و مبادئ المحاسبة المالية، دار حامد للنشر، الأردن، 2010، ص 233.

[5]– عبد الوهاب سماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 41.

مما سبق نستنتج أن قائمة الدخل هي قائمة تهدف إلى مقابلة إيرادات المؤسسة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المؤسسة من ربح أو خسارة.

2. **أهمية قائمة الدخل:** تتجلى أهمية قائمة الدخل في:[1]

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.
- تقييم كفاءة أداء المشروع.
- اعتماد التدفقات الداخلية الجارية (التاريخية) للتنبؤ بالتدفقات الداخلية للمستقبل.

ونستخلص مما سبق أن قائمة الدخل تقيس ربحية المؤسسة خلال فترة من الزمن ويتم ذلك بمقابلة الإيرادات بالنفقات.

تعمدت قائمة الدخل إلى مقابلة إيرادات المنشأة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات وذلك في فترة زمنية معينة، وتتمثل المعلومات المقدمة في حسابات النتائج فيما يلي:[2]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها والذي يسمح بتحديد المجاميع التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم و التسديدات المماثلة؛
- المخصصات الإهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات الاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات و اعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

[1]– محمد مجدي، محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02، المجلد 46، 2009، ص 67.

[2]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 19 لسنة 2009، ص ص 24–25.

3. شكل قائمة الدخل:

يتم تحليل الأعباء في جدول النتائج حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها، وهو ما أدى إلى وجود نموذجين لعرض جدول حسابات النتائج، الأول حسب الطبيعة والثاني حسب الوظيفة والمؤسسة لها الخيار في اختيار الطريقة التي تراها مناسبة لها.

- **قائمة الدخل حسب الطبيعة**

الجدول رقم (03):حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- فائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استرجاع تدني القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتجات المالية			
الأعباء المالية			

6- النتيجة المالية			
7- **النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)**			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع إيرادات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – الإيرادات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر 2013، ص 433.

- **قائمة الدخل حسب الوظيفة**

الجدول رقم (04): قائمة الدخل حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الإعمال			
كلفة المبيعات			
الهامش الإجمالي			
إيرادات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			

(مصاريف العاملين المخصصات للاهتلاكات)			
إيرادات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير عادية			
الإيرادات الغير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر 2013، ص 436.

المطلب الثاني: قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة

أولا: قائمة تدفقات الخزينة

لقد تطرق المعيار IAS7 لقائمة التدفقات النقدية حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، حيث بينها بأنها: " عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمؤسسة ما، حيث تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية ".[1]

إن الهدف الرئيسي من إعداد جدول سيولة الخزينة هو تزويد مستخدمي القوائم المالية عن النقد المستلم والنقد المدفوع خلال الفترة المالية، وبالتالي تمكن هذه القائمة من معرفة مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال واستخدامها[2]، حيث تحتوي جدول سيولة الخزينة على المعلومات الآتية:[3]

- التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من النشطة الرئيسية لثلاث للمؤسسة، التشغيلية، الاستشارية والتمويلية؛
- أسباب الاختلاف بين صافي الربح المحاسبي وبين صافي التدفقات النقدية؛
- أثر التدفقات النقدية على المركز المالي المؤسسة؛

[1]– جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 113، 114.

[2]– عبد الناصر إبراهيم نور، الإيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2014، ص 72.

[3]– سامي محمد الرقاد، مرجع سابق، ص 257.

- تقييم التدفقات النقدية التاريخية والمالية والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

عند إعداد قائمة التدفقات النقدية يمكن الوصول إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بطريقتين:[1]

الطريقة المباشرة: في هذه الطريقة تفصح قائمة التدفقات النقدية بشكل المباشر من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية. تظهر قائمة التدفقات النقدية وفق هذه الطريقة في الجدول التالي:

جدول رقم (05): جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة

البيان	السنة المالية	السنة المالية السابقة	الملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العمليات (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار **المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية** **التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية** **المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية** **التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية** **الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية** **الحصص و الإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة**			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			

[1]– خالد الراوي، مرابعة يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية و الإفصاح المحاسبي، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص ص 41،42.

تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عملية التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عملية التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تأثيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلتها عند إفتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 170.

الطريقة الغير مباشرة: في هذه الطريقة بالبداية تكون بصافي الربح المستخرج على أساس الاستحقاق بحيث يتم تعديله للتوصل إلى الدخل على أساس نقدي أو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

الجدول رقم (06): جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير مباشرة

البيان	السنة المالية	السنة المالية السابقة	الملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل الإهتلاك الإهتلاكات والأرصدة تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات			

تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى تغير الموردين والديون الأخرى نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار مسحوبات عن إقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثيرات محيط الإدماج (1)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (ج)			
تغيرات الأموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الإفتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 268.

ثانيا: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

هي حلقة الربط بين قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، حيث مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.[1]

تهتم قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالأحداث التي تطرأ، على كل فصل من فصول رأس المال وحقوق المساهمين، حيث يطلب من خلالها معلومات تتعلق بما يلي:[2]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس اموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد)؛
- توزيع النتيجة والتصحيحات المقررة خلال السنة المالية.

تظهر قائمة تغير الأموال من خلال الجدول:

الجدول رقم (07): جدول تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر-N						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						

[1]- قسيمة ناصر، مرجع سابق، ص 51.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص ص 26،27.

الرصيد في 31ديسمبر-N						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31ديسمبر N						

المصدر: شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009 (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،IAS/IFRS)، ص ص 85،86.

المطلب الثالث: قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

لقد قامت التقارير المالية الدولية الحديثة بإظهار أو إدراج قائمة جديدة إلى القوائم المالية تعرف بقائمة الإيضاحات أو الملحوظات الهامشية، فيمكن أن تعرف هذه القائمة بأنها:

الملحوظات الهامشية في القوائم المالية تهدف إلى عرض المعلومات التي لا يمكن عرضها بصورة كافية في صلب القائمة دون النقص من وضوح القائمة، فيجب أن لا تستخدم هذه الملحوظات الهامشية كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم أو الوصف في القوائم المالية، كما يجب أن لا تتعارض أو تكرر معلومات القوائم.[1]

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته من معلومات تساعد على اتخاذ القرارات برشد وعقلانية.

ويمكن عرض هذه الملاحظات بأحد الأساليب التالية:

- التفسيرات بين الأقواس؛
- الملاحظات الهامشية؛

[1]- إلدون. س. هندريكس، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الاسكندرية، مصر، ط4، 2008، ص 787.

- الجداول الإضافية: مثل جدول الممتلكات والمنشآت والمعدات والذي يبين تكاليفها التاريخية ونسب امتلاكها ومجمعات اهتلاكاتها وقيمتها الدفترية، وكذلك جدول يوضح تحليل للمصروفات العمومية والإدارية؛
- الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة، كالحسابات المدينة المرهونة لبنك على ذمة قرض منه؛
- حسابات التقييم: محل حسابات الأصل غير متداول ومجمع اهتلاكه كحساب مقابل؛
- السياسات المحاسبية: تعتبر هذه السياسات هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها مثل: أسلوب الإهتلاك، وأسلوب تقدير تكلفة البضاعة وأسلوب تقدير الاستثمارات.[1]

✓ **شكل قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:** أنظر الملحق رقم 01.

[1]– جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 143.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

تعد تدقيق القوائم المالية أحد أهم الأعمال التي يقوم بها مدقق الحسابات وذلك من خلال الفحص والتدقيق في القوائم المالية لمؤسسة ويمكن إعطاء تعريف لتدقيق القوائم المالية كما هو عرض هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية وأهداف تدقيق القوائم المالية

الفرع الأول: تعريف تدقيق القوائم المالية

هي الاختبارات التي ينفذها المدقق على القوائم المالية من خلال إجراءات الاستفسار والتدقيق التحليلية لتحديد ما إذا كانت هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.[1]

على هذا الأساس يتبين لنا أن تدقيق القوائم المالية عملية رتيبة تكون أساسا من التخطيط لعملية التدقيق والقيام بإجراءات تدقيق، وتنتهي بإعداد تقرير المدقق عن عملية التدقيق التي قام بها.

الفرع الثاني: الهدف من تدقيق القوائم المالية

يكمن الهدف من تدقيق القوائم المالية في النقاط الآتية:[2]

- إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبقة؛
- أن يؤكد المدقق عدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على تلك القوائم المالية لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، بما يعني أن المدقق في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداءه عند تدقيق القوائم المالية، وأنه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة التدقيق فقط.
- تعتبر تدقيق القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو معرف في إطار عمليات التأكد من صحة القوائم المالية الصادرة من طرف المؤسسة.

كما وأن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل:[3]

- تظهر بعدل المركز المالي للمؤسسة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية، ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال تلك الفترة، بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المؤسسة؛

---

[1]– عبد الوهاب، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 9.

[2]– أحمد صلاح عطية، مشاكل التدقيق في اسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 70.

[3]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 15.

- تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهمية جودة تقارير مدقق الحسابات للقوائم المالية

يعد تقرير المدقق بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية تدقيق القوائم المالية وفقا لشروط مهمة التدقيق التي قام بإنجازها، ويعني صدور ذلك التقرير أن المدقق قد أنهى إجراءات مراجعته للتقارير المالية وفقا لمعيار التدقيق الصادر من قبل الهيئة، وأن العميل يستطيع استخدام اسم المدقق في كتاباته، أما إذا كانت إجراءات التدقيق مقيدة بشكل لا يتيح للمدقق استكمال مهمته، فلا يجب أن يسمح المدقق لعميله باستخدام اسمه إلا مقرونا بتقريره، وقد تتضمن أسباب القيود على نطاق التدقيق عدم ملاءمة وقت عمل إجراءات التدقيق، أو عدم كفاية السجلات المحاسبية، أو وجود مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وإذا استخدم العميل تلك القوائم المالية التي لم يستطع المدقق مراجعتها طبقا للإجراءات اللازمة في مكاتباته مع أي من المساهمين أو أي أطراف خارجية أخرى، فيجب على المدقق أن ينبه عميله على ضرورة أن يكون ذلك مقرونا بتقرير المدقق.[1]

ويجب ملاحظة ما يلي بصدد إعداد تقرير تدقيق القوائم المالية:[2]

1. **وضوح التقرير وضرورة الإبلاغ الصريح:** يجب ان يحرص المدقق على أن يكون معنى التقرير مفهوما من قبل المهتمين بإعداده، ومن قبل من يستخدمونه، وخصوصا منم يعتمدون عليه منهم، كما يجب أن يكون تقرير التدقيق واضحا بحيث لا يترك مجالا للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك، عن دلالة وأبعاد محتواه، كما يجب على المدقق أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية أن يكون عالما بالخصائص الأساسية لتقرير المدقق، ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد التقرير بحيث يقتصر على إبلاغ القارئ بالخصائص الأساسية التي لم يتم الالتزام أو الوفاء بها كاكتشاف المدقق خروجا على معايير المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات المالية بالقوائم المالية، بل يجب على المدقق أن يضمن تقرير مراجعته كافة العناصر التي تضمن تحقيق الإبلاغ الصريح والتي تتمثل في:[3]

- عنوان يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن تدقيق القوائم المالية؛
- معد التقرير والجهة التي يوجه إليها التقرير؛
- فقرة نطاق التدقيق؛
- فقرة نتيجة التدقيق؛

[1]– علي عبد القادر دنيبات، الدلالات لفقرة التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الدارية، العدد 2، الأردن، 2004، ص 261.

[2]– محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص ص 13-15.

[3]– أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 76.

- اسم المدقق وعنوان مكتبه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة؛
- تاريخ تقرير التدقيق، حيث يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ اليوم الذي تم فيه الانتهاء من التدقيق، وبعنوان التقرير باسم الشركة التي تم تدقيق معلوماتها المالية الدورية، أو باسم مجلس إدارتها، أو باسم المساهمين باعتبارهم أهم مصادر الطلب على خدمات مراجع الحسابات في هذا الشأن، بالإضافة إلى ما سبق، فإنه يجب أن يوضح في مكان ظاهر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية مصطلح "غير مراجع".

2. تقرير مدقق الحسابات: تناولت العديد من المعايير في النصوص التفصيلية المنظمة لإعداد تقرير التدقيق والتي تحتوي في غالبيتها على مجموعة من البيانات التي تساعد مدقق الحسابات في تدقيق القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ما يلي:[1]

- يتعين على المدقق أن يشير إلى نطاق التدقيق في فقرة مستقلة يميزها باسم فقرة نطاق التدقيق، ويتعين أن تشتمل فقرة نطاق التدقيق على ما يلي:
  - القوائم المالية الدورية المشمولة بتقرير المدقق؛
  - مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد المعلومات المالية الدورية؛
  - موقف إدارة المؤسسة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها؛
  - إقرار من المدقق باتباع معيار تدقيق المعلومات المالية الدورية الصادر عن الهيئة؛
  - وصف لإجراءات تدقيق المعلومات المالية الدورية؛
  - إشارة إلى أن تدقيق المعلومات المالية الدورية هو عمل مهني ذو نطاق محدود بالمقارنة بتدقيق القوائم المالية التي تتم وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي يكون هدفها الرئيسي إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل، وأنه نتيجة لذلك فلن ينتهي مراجعته للمعلومات المالية الدورية إلى إبداء مثل هذا الرأي.
- يتعين أن يتضمن تقرير التدقيق إقرارا من المدقق باتباع معيار تدقيق القوائم المالية، بينما يجب أن يتضمن تقرير تدقيق القوائم المالية إقرارا من المدقق بأن التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- يتعين على المدقق أن يعبر صراحة عن نتيجة التدقيق في فقرة مستقلة ينص فيها على أنه لم يتبين له وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية محل التدقيق لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، مع إبداء الرأي في تقرير تدقيق القوائم المالية بيان مدى:
  - الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض القوائم المالية؛
  - الاتساق في تطبيق هذه المبادئ؛

[1]– خليل الدليمي، عبد الرزاق ساكني، محمد فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005 ، ص 397.

- كفاية الإفصاح المحاسبي؛
- وحدة الرأي.

على الرغم من أن المدقق لن يبدي رأيا فنيا محايدا في القوائم المالية إلا أنه في حالة توصله إلى أن القوائم المالية قد تأثرت بصورة مهمة بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها، أو عدم كفاية الإفصاح عن العمليات والظروف والأحداث، فإن المدقق يجب أن يضيف في تقرير تدقيق القوائم المالية فقرة إضافية بعد فقرة نطاق التدقيق، يصف فيها طبيعة الخروج على معايير المحاسبة المتعارف عليها وأية ملاحظات أخرى تبينت له أثناء قيانه بالتدقيق ومن شأنها الإفادة عن عدم الالتزام بهاته المعايير، وأثر هذا الخروج على القوائم المالية.

3. تعديل تقرير التدقيق: توجد العديد من الحالات التي يجب فيها على مدقق الحسابات التي يقوم فيها بتعديل التقرير الذي قام بإنجازه على مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المنظمة لإعداد القوائم المالية وعرضها، وفيما يلي أهم الملاحظات المتعلقة بتعديل تقرير التدقيق:[1]

- عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها قد يتطلب من المدقق الذي يراجع القوائم المالية أن يبدي رأيا معارضا على تلك القوائم؛
- الإفصاح غير الملائم الذي يكون من السهل على المدقق للقوائم المالية أن يحدده وقد أوضح مجلس مبادئ المحاسبة المالية أن مستخدمي القوائم المالية يقيمون عادة تلك المعلومات في ضوء قراءتهم وفهمهم للقوائم المالية السابقة، وقد حدد معيار القوائم المالية الصادر عن الهيئة الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وعلى المدقق أن يحدد مدى استيفاء القوائم المالية لتلك المتطلبات ليحدد مدى ملاءمة الإفصاح الأولي من عدمه؛
- وجود قيود على التدقيق بدرجة تؤدي إلى صعوبة التوصل إلى نتيجة حول القوائم المالية فيجب أن يقرر ما إذا كان هذا القصور يمكن ان يمنعه من استكمال مهمته، ويختلف المعيار المقترح هنا عن المعيار الأمريكي الذي يكتفي في هذه الحالة بمخاطبة المؤسسة بالامتناع عن استكمال التدقيق بينما يتضمن المعيار المقترح وجوب تقرير.

4. الأحداث اللاحقة: يؤرخ تقرير التدقيق عادة بتاريخ إنجاز تدقيق القوائم المالية، ومع ذلك فإن هناك بعض الأحداث الجوهرية التي يمكن أن تقع بعد هذا التاريخ وتتطلب ضرورة إجراء تسوية لها، أو الإفصاح عنها في

[1]– عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 22.

القوائم المالية، مما يؤدي إلى عدم تقيد المدقق بهذا التاريخ مادامت الأحداث قد وقعت بعد تاريخ تدقيق القوائم المالية، ولكن قبل تاريخ إصدار التقرير، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات يحتمل أن يواجه بها المدقق:[1]

- يترتب على الحدث تسوية للمعلومات المالية الدورية، والحدث قد تم الإفصاح عنه؛
- أن الحدث اللاحق قد تم الإفصاح عنه كملاحظة في المعلومات الملحقة؛
- أن الحدث اللاحق لم تتم تسويته، أو الإفصاح عنه، وتم تعديل تقرير التدقيق بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها.

إن وقوع أي من تلك الاحتمالات الثلاثة السابقة، يتطلب من المدقق أن يستخدم أحد بديلين لتاريخ تقريره:

- تاريخ مزدوج لتقريره، بحيث يعبر الأول عن تاريخ الانتهاء من التدقيق، والتاريخ الثاني خاص بالإشارة إلى الحدث اللاحق؛
- تاريخ اكتشاف الحدث اللاحق وفقا لأي من الاحتمالات الثلاثة السابق الإشارة إليها.

يتم تحديد جودة تقرير مدقق الحسابات من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها، لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يصف ويعرف جودة تقرير مدقق الحسابات تعريفا شاملا قاطعا، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لهذه الجودة وأساليب تحديدها، ولكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات عند تحديدها، وفيما يلي بعض تعريفات لجودة تقرير مدقق الحسابات المقترحة من قبل بعض الباحثين:

عرفها البعض على أنها "تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والضئيل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق اهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير"، وهي أيضا: "ما يتسم به تقرير مدقق الحسابات مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية".[2]

إن جودة تقرير مدقق الحسابات تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل التدقيق، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فهي تعبر عن قدرة المدقق في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعمة لرأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية،

[1]– طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000، ص 57.

[2]– سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2014/2013، ص 64.

وأيضا هي درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، وهي بذلك مقياس لقدرته على تقليل تحيز البيانات المالية وزيادة دقتها.[1]

كما وعلى مدقق الحسابات تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام مدقق احسابات بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، وبالتالي فجودة تقرير مدقق الحسابات تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي، فرقابة الجودة في التدقيق تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية التدقيق المحاسبي، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فهي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المدقق وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير تدقيق ذو جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، فتحدد جودة تقرير مدقق الحسابات الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للتدقيق وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كان تقرير مدقق الحسابات يتميز بالجودة كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أدق وأكفأ مما لو كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة.[2]

المطلب الثالث: خطوات تدقيق القوائم المالية

بعد قبول مدقق الحسابات للتعاقد على تدقيق القوائم المالية، يتعين عليه القيام بعدة إجراءات تساعده على فهم القوائم المالية المراد تدقيقها، وتتمثل في:

1. **تخطيط لعملية التدقيق:** بعد قبول مراجع الحسابات مهمة تدقيق القوائم المالية للعميل، فإنه يقوم بوضع خطة ملائمة لإنجاز عملية التدقيق في وقت ملائم تحدد أهداف عملية التدقيق ومراحلها والطرق والأساليب والإجراءات التي سيتم اتباعها في كل مرحلة، وتوقيت تنفيذها، كل منها على حدى.[3]

حتى تتم هذه الخطوة على المدقق اتباع مجموعة من الإرشادات التي تساعده في تنفيذ مرحلة التخطيط:[4]

---

[1]– سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد8، العدد4، 2012، ص 746.

[2]– مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو معين، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي، الأردن، المجلد 53، العدد 2 ، فيفري 2013، ص 560.

[3]– إيهاب نظمي، رأفت سلامة، رضوان العناتي، أحمد كلبونة، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر ،الأردن، 2011، ص 303.

[4]– أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 72.

- إن تدقيق القوائم المالية للسنة الأخيرة مباشرة سوف تمثل الأساس لتخطيط عملية تدقيق القوائم المالية للسنة الحالية، حيث يتوقع أن يكون المدقق قد اكتسب معرفة ملائمة في السنة السابقة بأهم الممارسات المحاسبية للعميل، ونظام وأسلوب إعداد ونشر القوائم المالية للعميل، والتي تعد ضرورية لأداء تدقيق القوائم المالية؛
- إذا كان المدقق مكلفا بتدقيق القوائم المالية، فإن معايير تدقيق القوائم المالية تلزمه باتباع الإجراءات اللازمة للوقوف على الممارسات المحاسبية لعميل، ونظام وأسلوب إعداد نشر القوائم المالية للعميل، والتي تعد ضرورية لأداء تدقيق القوائم المالية، وذلك قبل البدء في مهمة تدقيق تلك المعلومات، ولا شك أن مثل ذلك الإلزام الذي تنص عليه مختلف المعايير يدعو المدقق إلى أن يفكر كثيرا قبل الموافقة على تنفيذ مهمة تدقيق لعميل جديد، فإنه عند الضرورة يمكن للمراجع في مثل تلك الحالات أن يخطط للحصول على المعرفة اللازمة والتي تمكنه من الوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل، ونظام وأسلوب ونشر قوائمه المالية، وذلك من خلال اتباع الإرشادات التي يوفرها معيار التخطيط؛
- إن جزءا أساسيا من تخطيط عملية تدقيق القوائم المالية يتمثل في تحديد وتقييم المعايير المحاسبية الجديدة، وتحديد إلى أي مدى يمكن أن تؤثر في القوائم المالية للعميل، ويدخل في ذلك التخطيط أيضا استفسار المدقق من عميله عن توقيت العمل بالمعيار المحاسبي الجديد، ومدى تأثيره في النظام المحاسبي للمؤسسة، وماهية الإجراءات المحاسبية التي تم إتباعها للالتزام بهذا المعيار، وعموما فإن المدقق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والممارسات المحاسبية الخاصة والتي تنفرد بها الصناعة التي ينتمي لها العميل أو معاملاته؛
- يتطلب التخطيط الملائم لتدقيق القوائم المالية ضرورة أن يأخذ المدقق في الحسبان درجة مركزية الوظيفة المحاسبية للعميل فإذا تعددت مواقع العمل لدى العميل بينما تتركز الحسابات بالمركز الرئيسي، فلا توجد حاجة في هذه الحالة لزيارة المدقق لتلك المواقع، أما إذا كان هناك مقدار جوهري من المعلومات يتم معالجته في تلك المواقع، فإنه ينبغي على المدقق في هذه الحالة أن يضمن خطة التدقيق القيام بإجراءات التدقيق في كل من المركز الرئيسي وبعض تلك المواقع التي يتولى اختيارها، كما يمكن له في هذه الحالة الأخيرة أن يكلف مراجعين آخرين بتدقيق حسابات المواقع الأخرى؛
- إن تخطيط تدقيق القوائم المالية يتأثر بالطبيعة الخاصة لتلك المعلومات والمتمثلة في أهمية توافرها لدى مستخدميها في وقت ملائم، ومن ثم ضرورة أن تعد وتنشر لمستخدميها بدرجة أسرع، ومن أجل ذلك يجب أن يقوم المدقق بإجراء تخطيط ملائم لإنجاز عملية تدقيق القوائم المالية الدورية في وقت ملائم.

2. طبيعة إجراءات التدقيق: لا يتضمن تدقيق القوائم المالية إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية أو تجميع الأدلة والقرائن من خلال استخدام إجراءات التدقيق مثل المطابقة والملاحظة والتدقيق وغيرها، وتتمثل إجراءات التدقيق أساسا في الاستفسارات وإجراءات التدقيق التحليلية، التي توجه مباشرة نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في القوائم المالية، وفيما يلي تفصيل لتلك الإجراءات:[1]

- **الاستفسار:**

- عن نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك:

- طبيعة النظام المحاسبي للتعرف على طرق تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المحاسبية لإعداد المعلومات المالية؛
- بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة المتعلقة بالقوائم المالية والدورية، كما يستفسر عن أي تغيرات جوهرية في نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث تدقيق للقوائم المالية، لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث تدقيق للقوائم المالية، لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية وعلى إعداد القوائم المالية.

- من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين المسؤولين عن القوائم المالية حول:

- ما إذا كانت القوائم المالية الدورية معدّة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة بشكل منتظم من فترة إلى أخرى؛
- ما إذا كان هناك تغيرات في نشاط المنشأة أو في الممارسات المحاسبية المتبعة؛
- أي أمور أخرى قد دار حولها الجدل خلال تنفيذ الإجراءات السابقة؛
- أي أحداث وقعت عقب انتهاء فترة القوائم.

3. إجراءات التدقيق التحليلي: يتم تطبيق إجراءات التدقيق التحليلي على القوائم المالية بغية التوصل إلى أساس للاستفسار عن القيم والعلاقات والعناصر غير العادية والتي لا تتماشى مع توقعات المدقق، وتشمل إجراءات التدقيق التحليلي للتقارير المالية ما يلي:[2]

- مقارنة بين كل من المعلومات المالية للفترة الجارية مع الفترة الدورية السابقة لها مباشرة؛
- تقييم العلاقة بين عناصر القوائم المالية من حيث اتساقها مع تقديرات المدقق؛
- الحصول على بعض المحاضر والقوائم وقراءتها ودراستها وذلك على النحو التالي:

- قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين؛

[1]- عبد الفتاح الصحن وآخرون، التدقيق مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 1986، ص 17.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 50.

- تقييم المعلومات التي تم تجميعها من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية؛
- الحصول على تقارير من مراجعين آخرين سبق لهم أن ساهموا في تدقيق معلومات مالية دورية لقطاعات المؤسسة التي يتم مراجعتها؛
- الحصول على خطابات من قبل الإدارة بصدد مسؤوليتها عن القوائم المالية.

4. عمق الإجراءات: توجد العديد من العوامل يجب أن يأخذها المدقق في اعتباره خلال مراجعته للتقارير المالية تمكنه من تخفيض نطاق التدقيق، لاسيما ما تعلق منها بخبة المدقق المكتسبة عن الممارسات المحاسبية للعميل وأسلوب إعداده للتقارير المالية، فكلما زادت خبرة المدقق بالنظام المحاسبي للعميل وبممارسته في إعداد القوائم المالية كان في استطاعته اختصار إجراءات تدقيق القوائم المالية، سنعرض في النقاط الآتية تحليلا لتلك العوامل:[1]

- الإلمام بالممارسات المحاسبية وأسلوب العميل لإعداد ونشر القوائم المالية؛
- إلمام المدقق بوجود قصور في نظام الرقابة الداخلية؛
- معلومات عن دعاوى ومنازعات وضريبية؛
- الإصدارات المحاسبية الجديدة؛
- ما يثار من أسئلة عند أداء إجراءات التدقيق الأخرى؛
- الإلمام بالتغيرات في طبيعة أو حجم النشاط والتغيرات المحاسبية؛
- المعرفة المكتسبة أثناء أداء إجراءات التدقيق للقوائم.

المطلب الرابع: دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال[2] :

- يساهم التدقيق المحاسبي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء.
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاد القرار.
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل التدقيق المحاسبي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا

[1]- محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 19.

[2] - عواج هدى، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/2014، ص 52.

خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

– يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الإقتصادية، إضافة إلى أنها تغطي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة.

حيث يعتبر تقرير المدقق المحاسبي ختام عملية التدقيق وبلورة لرأيه المحايد وذلك بالإبلاغ عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة وسلامة المعلومات الواردة فيها باعتبار المدقق متخصصا، نزيها من حيث اعتماده على معايير التدقيق الدولية مع ضرورة إيصال هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية مما يلبي احتياجاته لبناء أساس سليم لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من أجل تمكينهم من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي والمحاسبي بغية تحقيق أهدافها الإستراتيجية، لذا يلعب المدقق المحاسبي دورا محوريا وفعالا في المؤسسة حيث أن للتدقيق الحاسبي دورا كبيرا وفعالا في جودة القوائم المالية.

الفصـــــل الثـــالث

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

تمهيد:

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على كل من التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية من الناحية النظرية وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؛

ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة الاستبيان تتضمن جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية عن العينة أما الجزء الثاني فهو يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة ولقد قسمت إلى ثلاثة محاور، وكما تم اتخاذ آراء بعض الأكاديميين والأساتذة المختصين في هذا المجال.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية بالاعتماد على الإجابات الواردة من الاستبيان الموزع على أهل الإختصاص.

المطلب الأول: المنهج المستخدم.

إن اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس كذلك الغاية منه ويعرف المنهج على أنه " الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث ".[1]

وبالتالي اعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف على أنه: "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج وتعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة ".[2]

وقد إعتمدنا على هذا المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي تهدف إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات وكذا الوسائل الإحصائية، وتتمثل الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذا الوسائل الإحصائية المستخدمة في دراستنا في:

أولا: أدوات جمع المعلومات

قصد استيفاء جزء من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات عينة من الأفراد، بالإضافة إلى معرفة أراء المتخصصين حول الموضوع.

وتعرف الاستمارة على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية".[3]

وقد تم بناء وصياغة الأسئلة المتعلقة بالإستمارة إعتمادا على فرضيات الدراسة وهي عبارة عن أسئلة موجهة لعينة من أساتذة جامعيين متخصصين في هذا المجال ،محافظي حسابات، ومحاسبين معتمدين.

---

[1]- محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص30.

[2]- بشير صالح الرشيدي، مناهج البحث التربوي، رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000، ص59.

[3]- عبد الله عبد الرحمان، علي بدون، مناهج البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص180.

تضمن الاستبيان 21 سؤالا مقسمة إلى جزأين، حيث يشمل الجزء الأول على البيانات الشخصية و الذي يحتوي على 5 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 16 سؤال مقسمة على 3 محاور رئيسية:

- **المحور الأول:** تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول ما مدى مساهمة إلتزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وقد شمل هذا المحور 6 أسئلة.
- **المحور الثاني:** تضمن أسئلة متعلقة بفرضية ما مدى مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وقد شمل هذا المحور 5 أسئلة.
- **المحور الثالث:** تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول ما مدى مساهمة استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وقد شمل هذا المحور 5 أسئلة.

ثانيا :الوسائل الإحصائية المستخدمة[1]

لتحليل إجابات أفرا عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة.
- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستمارة، ويأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0.6 و الثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.
- **التوزيعات التكرارية:** تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
- **المتوسط الحسابي:** و ذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.
- **الإنحراف المعياري** : تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.
- **معامل الارتباط بيرسون** : وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين المحاور، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي، والارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.

[1]- نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2007/2006 ، ص 3.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (08): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدامSPSS

المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها

- **مجتمع الدراسة الميدانية:**

يتكون مجتمع الدارسة من 40 مشاهدة تتكون من: محاسبين معتمدين، خبراء محاسبيون، محافظو حسابات وأساتذة جامعيين من أهل الإختصاص.

- **عينة الدراسة:**

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 40 استبيان شملت جميع أهل الإختصاص.

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 37 استبيان من مجموع 40 استبيان لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا باستبعاد 3 استمارات استبيان لعدم الإجابة عليها من طرف بعض مفردات الدراسة أو بسبب غيابهم، والجدول التالي يبين الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

جدول رقم (09): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات غير المجاب عليها	03	%7.50
عدد الاستمارات الصالحة	37	%92.5

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

في هذا المبحث سنتطرق إلى ثبات وصدق الإستمارة، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف إختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: ثبات وصدق الإستمارة.

أولا: صدق أداة البحث (Validity): يقصد بصدق الأداة قدرة الاستبانة على قياس المتغيرات التي صممت لقياسها. وللتحقق من صدق الاستبانة المستخدمة في البحث نعتمد على ما يلي:

أ. صدق المحتوى أو الصدق الظاهري:

للتحقق من صدق محتوى أداة البحث، وللتأكد من أنها تخدم أهدافه، تم عرض الاستبانة على هيئة من المحكمين الأساتذة الجامعيين– المختصين في مجال العلوم الاقتصادية والتسيير من جامعة بسكرة، لدراسة الاستبانة، وإبداء رأيهم فيها من حيث مدى مناسبة العبارات للمحتوى، وطلب منهم أيضا النظر في مدى كفاية أداة البحث من حيث عدد العبارات، وشموليتها، ومحتوى عباراتها، أو أية ملاحظات أخرى يرونها مناسبة، وتم القيام بدراسة ملاحظات المحكمين واقتراحاتهم، وأجريت تعديلات على ضوء توصيات وآراء هيئة التحكيم لتصبح أكثر تحقيقا لأهداف البحث، وقد اعتبر أن الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات المطلوبة هو بمثابة الصدق الظاهري، وصدق محتوى الأداة.

ب. صدق المحك:

إستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ من أجل إختبار مصداقية وثبات الإستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

المحور الأول: مدى مساهمة التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(10): معامل ثبات وصدق عبارات المحور الأول.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
06	**0.84**	**0.92**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(10) نجد أن معامل ثبات وصدق عبارات المحور الأول 0.84 وبالتالي يمكن القول أن عبارات المحور الأول متناسقة فيما بينها وكذا معامل صدقها مرتفع ب 0.92.

المحور الثاني: مدى مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(11): معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثاني.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
05	**0.80**	**0.89**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (11) نجد أن معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثاني 0.80 وبالتالي يمكن القول أن عبارات المحور الثاني متناسقة فيما بينها وكذا معامل صدقها مرتفع بـ 0.89.

المحور الثالث: مدى مساهمة إستقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(12): معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثالث.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
05	**0.69**	**0.83**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن معامل ثبات وصدق عبارات المحور الثالث 0.69 وبالتالي يمكن القول أن عبارات المحور الثالث متناسقة فيما بينها وكذا معامل صدقها مرتفع بـ 0.83.

معامل ثبات وصدق أسئلة الاستمارة ككل:

الجدول رقم(13): معامل ثبات وصدق عبارات أسئلة الاستمارة.

عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
16	0.89	0.94

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من الجدول رقم (13) نجد أن معامل ثبات عبارات الاستمارة ككل كانت قيمته 0.89 وهي قيمة مرتفعة معناه أن عبارات الاستمارة متناسقة داخليا، بالإضافة إلى ارتفاع قيمة معامل الصدق بـ 0.94.

المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية.

تم توزيع 40 إستمارة في الفترة من 17 ماي إلى 31 ماي 2017 وقد تم إسترجاع 37 إستمارة وتتمثل البيانات الشخصية لعينة الدراسة فيما يلي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية.

1- الجنس:

جدول رقم(14): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	27	73
أنثى	10	27
المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الفئة الغالبة هم الذكور بنسبة 73% أما الباقي فهم إناث بنسبة 27%.

2- العمر:

جدول رقم(15): توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من30سنة	4	10.8
من 30الى39سنة	8	21.6
أكثر من 39 سنة	25	67.6
المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (15) نلاحظ أن الفئة الغالبة من أفراد العينة هم الذين أعمارهم أكثر من 39سنة بنسبة 67.60 % ثم تليها الفئة التي تتراوح أعمارهم من30 إلى 39 سنة بنسبة21.60% ، ثم الأفراد الذين أعمارهم أقل من 30 سنة بنسبة 10.80%.

3- المؤهل العلمي:

جدول رقم(16): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	4	10,8
ليسانس	15	40,5
ماجيستير	3	8,1
دكتوراه	15	40,5
المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول رقم (16) نلاحظ أن الفئة الغالبة من أفراد العينة هم أصحاب شهادة الدكتوراه وليسانس بنسبة 40.50%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة مهنية بنسبة 8.10% في حين أن 8.10% هم من فئة الماجستير.

4- المهنة:

جدول رقم(17): توزيع العينة حسب المهنة.

المهنة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب معتمد	10	27
خبير محاسبي	5	13.5
محافظ حسابات	8	21.6
أستاذ جامعي	14	37.8
المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (17) نلاحظ أن الفئة الغالبة من العينة هم أساتذة جامعيين بنسبة 37.80%، ثم تليها فئة محاسبين معتمدين بنسبة 27%، ثم تليها فئة محافظي الحسابات بنسبة 21.60% فتبقى نسبة 13.50% هم فئة خبراء محاسبيين.

5- الخبرة المهنية:

جدول رقم(18): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من5سنوات	4	10.80
من 5الى10سنوات	7	18.90
أكثر من 10 سنوات	26	70.30
المجموع	37	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (18) نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 70.30% ثم تليها فئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 18.90%، فتبقى نسبة 10.80% هم من فئة أقل من 5 سنوات.

❖ **خصائص عينة الدراسة:**

من خلال البيانات الشخصية المتعلقة بـ: الجنس، الوظيفة، العمر وسنوات الخبرة والسابق تحليلها، يمكن تلخيص خصائص عينة الدراسة في الجدول التالي :

الجدول رقم(19): خصائص عينة الدراسة.

الخصائص		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	27	73.0
	أنثى	10	27.0
العمر	أقل من 30 سنة	4	10.8
	من 30 الى39 سنة	8	21.6
	أكثر من 39 سنة	25	67.6
المؤهل العلمي	شهادة مهنية	4	10,8
	ليسانس	15	40,5
	ماجيستير	3	8,1
	دكتوراه	15	40,5
المهنة	محاسب معتمد	10	27

	خبير محاسبي	5	13.5
	محافظ حسابات	8	21.6
	أستاذ جامعي	14	37.8
الخبرة المهنية	أقل من5سنوات	4	10.80
	من 5الى10سنوات	7	18.90
	أكثر من 10 سنوات	26	70.30

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

المطلب الثالث: تحليل وتفسير عبارات الإستمارة

سنحاول في هذا المطلب تحليل عبارات الإستمارة ونستخدم لذلك مايلي: التكرارات، النسب المئوية المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

جدول رقم (20): المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

الإجابة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.8 إلى 2.59	من 2.60 إلى 3.39	من 3.40 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

المصدر: صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة)، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بسكرة 2012، 131.

أولا: تحليل وتفسير عبارات المحور الأول (ما مدى مساهمة التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية).

العبارة رقم(1): امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(21): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	17	45.90	4.54	0.50	موافق بشدة
موافق بشدة	20	54.10			

محايد	0	0			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (21) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.54 التي تقع في المجال الخامس(4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 54.10%من أفراد العينة يؤكدون على أن أمتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة تؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,50 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتة، ونسبة 45.90% من إجابات أفراد العينة كانت موافق.

العبارة رقم(2): تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(22): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	51.4	4.27	0.65	موافق بشدة
موافق بشدة	14	37.8			
محايد	4	10.80			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(22) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.27 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 51.40% من أفراد العينة يؤكدون على أن تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة تساعد في تحسين جودة

القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,65 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 37.80% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، و10.80% محايد.

العبارة رقم(3): توفر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(23): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
موافق	25	67.60	4.32	0.47	موافق بشدة
موافق بشدة	12	32.40			
محايد	0	0			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(23) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.32 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 67.60%من أفراد العينة يؤكدون على أن توفر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.47 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتة، ونسبة 32.40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة.

العبارة رقم(4): قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفاعلية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(24): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	17	45.90	4.37	0.63	موافق بشدة
موافق بشدة	17	45.90			
محايد	3	8.10			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(24) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.37 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 45.90%من أفراد العينة يؤكدون على أن قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفاعلية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,63 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 45.90% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، في حين أن 8.10% محايد.

العبارة رقم(5): التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها.

الجدول رقم(25): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	24	64.90	4.29	0.51	موافق بشدة
موافق بشدة	12	32.40			
محايد	1	2.70			
غير موافق	0	0			

غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(25) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.29 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة ، حيث أن 64.90%من أفراد العينة يؤكدون على أن التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في تحسين جودتها، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,51 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 32.40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة ونسبة 2.70% محايد.

العبارة رقم(6): وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم (26): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	17	45.90	4.43	0.60	موافق بشدة
موافق بشدة	18	48.60			
محايد	2	5.40			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (26) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.43 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 48.60%من أفراد العينة يؤكدون على أن وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق تساهم في تحسين جودة القوائم المالية ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0,60 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 45.90% من إجابات أفراد العينة كانت موافق، ونسبة 5.40% محايد.

وفيما يلي ملخص لعبارات المحور الأول مع تحديد الأهمية النسبية للعبارات:

جدول رقم (27): ملخص عبارات المحور الأول.

المحور الأول				
العبارات	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**إتجاه الإجابة**	**ترتيب العبارات**
امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية	4,54	0,50	موافق بشدة	1
تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	4,27	0,65	موافق بشدة	6
توفر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	4,32	0,47	موافق بشدة	4
قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية	4,37	0,63	موافق بشدة	3
التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها	4,29	0,51	موافق بشدة	5
وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	4,43	0,60	موافق بشدة	2
اتجاه البعد	**4,37**	**0.42**	**موافق بشدة**	

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتمادا على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(27) نجد أن مجال المحور الأول بلغ متوسطه الحسابي 4.37 ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المجال يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما تراوحت متوسطات الإجابات حول عبارات هذا المحور مابين (4.27 و4.54) وانحرافاتها المعيارية مابين (0.47 و0.65).

تفسير نتائج المحور الأول:

من خلال نتائج الجدول(27) يتبين ان الاتجاه العام للمحور الأول المتعلق **بمدى مساهمة التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية**، يتجه نحو درجة

موافق بشدة حسب اجابات افراد العينة، بمتوسط حسابي كلي يقدر بـ **4.37** والانحراف المعياري العام 0.42، كما يتبين أن درجة الاهتمام بالعبارات من قبل فئة محل الدراسة هي بالترتيب التالي:

1- امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية.

2- وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

3- قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية.

4- توفر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

5- التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها.

6- تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

ثانيا: تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني(ما مدى مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية).

العبارة رقم(07): امتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(28): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (07).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	20	54.10	4.27	0.69	موافق بشدة
موافق بشدة	14	37.80			
محايد	2	5.40			
غير موافق	1	2.70			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(28) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.27 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 54.10% من أفراد العينة يؤكدون على أن إمتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.69 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، نسبة 37.80% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 5.40% محايد و2.70% غير موافق .

العبارة رقم(08): توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(29): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (08).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	25	67.60	4.10	0.56	موافق
موافق بشدة	8	21.60			
محايد	4	10.80			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(29) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.10 التي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن67.60%من أفراد العينة يؤكدون على أن توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.56 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 21.60% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 10.80% محايد.

العبارة رقم(09): توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(30): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (09).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	24	64.90	4.27	0.60	موافق بشدة
موافق بشدة	12	32.40			
محايد	0	0			
غير موافق	1	2.70			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(30) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.27 التي تقع في المجال الخامس (4.20-5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 64.90%من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.60 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 32.40% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 2.70% غير موافق.

العبارة رقم (10): توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(31): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	51.40	4.16	0.68	موافق
موافق بشدة	12	32.40			
محايد	6	16.20			
غير موافق	0	0			

غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.63 التي تقع في المجال الرابع (3.40–4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن 51.40%من أفراد العينة يؤكدون على أن توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.68 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، 32.40% موافق بشدة، 16.20% محايد.

العبارة رقم(11): توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لأهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(32): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	25	67.60	3.97	0.64	موافق
موافق بشدة	6	16.20			
محايد	5	13.50			
غير موافق	1	2.70			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (32) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.97 التي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن 67.60%من أفراد العينة يؤكدون على أن توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لأهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.64 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 16.20% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 13.50% محايد، 2.70% غير موافق.

وفيما يلي ملخص لعبارات المحور الثاني مع تحديد الأهمية النسبية للعبارات:

الجدول رقم (33): ملخص عبارات المحور الثاني

المحور الثاني				
العبارات	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**اتجاه العبارات**	**ترتيب العبارات**
امتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.	4,27	0,69	موافق بشدة	2
توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.	4,10	0,56	موافق	4
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.	4,27	0,60	موافق بشدة	1
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.	4,16	0,68	موافق	3
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لأهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.	3,97	0,64	موافق	5
اتجاه البعد	**4,16**	**0.48**	**بدرجة موافق**	

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم(33) نجد أن مجال المحور الثاني بلغ متوسطه الحسابي 4.16 ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المجال يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما تراوحت متوسطات الإجابات حول عبارات هذا المحور ما بين (3.97 و4.27) وإنحرافاتها المعيارية ما بين (0.56 و0.96).

تفسير نتائج المحور الثاني:

من خلال نتائج الجدول يتبين أن الاتجاه العام للمحور الثاني المتعلق **بمدى مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، يتجه نحو درجة موافق حسب إجابات أفراد العينة، بمتوسط حسابي

كلي يقدر بـ **4.16** والإنحراف المعياري العام 0.48 ، كما يتبين أن درجة الإهتمام بالعبارات من قبل فئة محل الدراسة هي بالترتيب التالي:

1- توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

2- إمتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

3- توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

4- توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

5- توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لأهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

ثالثا: تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث (ما مدى مساهمة استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية).

العبارة رقم (12): تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والأشخاص المناسبين لأداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم(34): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	16	43.20	4.18	0.73	موافق
موافق بشدة	14	37.80			
محايد	7	18.90			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (34) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.18 التي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن 43.20% من أفراد العينة يؤكدون على أن تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والأشخاص المناسبين لأداء واجبه دون قيود يساهم في

تحسين جودة القوائم المالية ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.73 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 37.80% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 18.90% محايد.

العبارة رقم (13): إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة المؤسسة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم (35): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	17	45.90	3.97	0.89	موافق
موافق بشدة	11	29.70			
محايد	6	16.20			
غير موافق	3	8.10			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (35) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.97 التي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن 45.90% من أفراد العينة يؤكدون على أن إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة المؤسسة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.89 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 29.70% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 16.20% محايد و 8.10% غير موافق.

العبارة رقم (14): الأخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم (36): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	23	62.20	4.21	0.58	موافق بشدة
موافق بشدة	11	29.70			
محايد	3	8.10			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (36) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.21 التي تقع في المجال الخامس (4.20– 5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 62.20% من أفراد العينة يؤكدون على أن الأخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.58 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 29.70% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 8.10% محايد.

العبارة رقم (15): عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم (37): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	19	51.40	3.78	0.97	موافق
موافق بشدة	8	21.60			
محايد	4	10.80			
غير موافق	6	16.20			
غير موافق بشدة	0	0			

المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (37) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 3.78 التي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق، حيث أن 51.40% من أفراد العينة يؤكدون على أن عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية ، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.97 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 21.60% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة، 10.80% محايد و16.20% غير موافق.

العبارة رقم (16): توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدول رقم (38): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق	22	59.50	4.40	0.49	موافق بشدة
موافق بشدة	15	40.50			
محايد	0	0			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	37	100			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (38) نجد أن إجابات المبحوثين تركزت عند القيمة 4.40 التي تقع في المجال الخامس (4.20 – 5) أي أن الاتجاه العام للعبارة هو موافق بشدة، حيث أن 59.50% من أفراد العينة يؤكدون على أن توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية، وقيمة الانحراف المعياري هي 0.49 وهي قيمة صغيرة تدل على أن القيم قريبة من وسطها الحسابي وإجابات الأفراد ليست مشتتة، ونسبة 40.50% من إجابات أفراد العينة كانت موافق بشدة.

وفيما يلي ملخص لعبارات المحور الثالث مع تحديد الأهمية النسبية للعبارات:

الجدول رقم (39): ملخص عبارات المحور الثالث

المحور الثاني				
العبارات	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**الإتجاه العام**	**ترتيب العبارات**
تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والاشخاص المناسبين لآداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	4,18	0,73	موافق	3
اصدار وتحديد اهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس ادارة المؤسسة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	3,97	0,89	موافق	4
الاخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	4,21	0,58	موافق بشدة	2
عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	3,78	0,97	موافق	5
توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	4,40	0,49	موافق بشدة	1
اتجاه البعد	**4,11**	**0.51**	**بدرجة موافق**	

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (39) نجد أن مجال المحور الثالث بلغ متوسطه الحسابي 4.11 ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المجال يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما تراوحت متوسطات الإجابات حول عبارات هذا المحور ما بين (3.78 و 4.40) وإنحرافاتها المعيارية ما بين (0.49 و 0.97).

تفسير نتائج المحور الثالث:

من خلال نتائج الجدول يتبين أن الاتجاه العام للمحور الثاني المتعلق **بمدى مساهمة استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، يتجه نحو درجة موافق حسب إجابات أفراد العينة، بمتوسط حسابي كلي يقدر بـ **4.11** والانحراف المعياري العام **0.51**، كما يتبين أن درجة الإهتمام بالعبارات من قبل فئة محل الدراسة هي بالترتيب التالي:

1- توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

2- الأخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

3- تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والاشخاص المناسبين لأداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

4- إصدار وتحديد اهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة الشركة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.

5- عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة المؤسسة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

مما سبق، ومن خلال نتائج الاستبيان لاتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ، يتبين لنا أن التدقيق المحاسبي يساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية، وهذا ما تناولناه في الجانب النظري حيث أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال عدة جوانب يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يساهم التدقيق المحاسبي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وذلك من خلال التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.
- يعمل التدقيق المحاسبي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال وذلك من خلال مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار وذلك من خلال مساهمة استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وماتم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي حيث اعتمدنا في هذا البحث على الاستمارة التي تم توزيعها على عينة من أهل الإختصاص في المجال المحاسبي ومجموعة من الأكاديميين، وعند استرجاع الاستمارة قمنا بتفريغها وتحليل بياناتها بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية الإجتماعية SPSS 23، وقد قمنا بحساب النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ألفا كرونباخ، من أجل تحليل إجابات أفراد العينة وتفسيرها للإجابة على إشكالية الدراسة وتحديد مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

حيث تم التوصل إلى أن كل من إلتزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق و خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي أيضا إستقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي لها أثر على جودة القوائم المالية.

الخاتمـــــة

الخاتمـــة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما هو أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، حيث توصلنا أن التدقيق المحاسبي يؤثر على جودة القوائم المالية من خلال الدور الفعال الذي يلعبه في تحسين جودة هذه القوائم بالاعتماد على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية وكذا إلزام المؤسسات بضرورة إتباع المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي. وهذا في ظل تمتع المدقق المحاسبي الخارجي بالاستقلالية والحياد من أجل ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة.

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال التطرق إلى الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى حيث تناولنا في الدراسة النظرية فصلين تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي أما في الفصل الثاني فقط تطرقنا إلى التدقيق المحاسبي وعلاقته بالقوائم المالية، بالنسبة للدراسة الميدانية فقد إعتمدت على الإستبيان الموجه إلى عينة من أساتذة جامعيين ومختصين في المجال المحاسبي والمالي، وعليه فقد خلصت الدراسة إلى اختبار الفرضيات، التوصل إلى نتائج ، ثم التوصيات والإقتراحات.

- **اختبار صحة الفرضيات:**

- **الفرضية الأولى:** أظهرت الدراسة صحة الفرضية الأولى حيث يساهم التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق وذلك من خلال معرفته الكافية بها بدرجة أولى ووجود خطة عمل استراتيجية ايضا قيامه باستمرار بزيادة كفاءة وفاعلية وجودة خدماته وتوفر التأهيل الفني والخلفية العلمية وبذله العناية المهنية اللازمة الى جانب حرصه على تلقي التدريب والتعليم المستمر في تحسين جودة القوائم المالية.

- **الفرضية الثانية:** أظهرت الدراسة صحة الفرضية الثانية حيث تساهم خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي من أهم الأسباب المؤثرة في تحسين جودة القوائم المالية ومن أبرزها الفهم الجيد لهيكلية المؤسسة وطبيعة تمويلها وامتلاكه المعرفة والخبرة في مجال نشاطها واستراتيجية عملها وأهدافها.

- **الفرضية الثالثة:** أظهرت الدراسة صحة الفرضية الثالثة حيث تعتبر استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي من خلال توفير الامكانيات اللازمة ليقوم بعمله بالدرجة الأولى والأخذ بتوصياته وتمكينه من

الوصول الى مختلف السجلات التي يريدها ايضا تحديد اهدافه ومهامه وصلاحياته وعدم وجود تعرض بين مصالحه ومصالح المؤسسة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

- **نتائج الدراسة:**

- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها وبالتالي توفير خاصيتي الصحة والمصداقية للقوائم المالية.
- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية وفق معايير التدقيق الدولية بهدف التحقق من صحة وسلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال نتائج التقرير إلى كل من يهمهم أمر المؤسسة؛
- إن درجة جودة المعلومات المحاسبية لها تأثير كبير على دقة القرارات المتخذة متن قبل مستخدمي هذه المعلومات؛
- إن عدم الاهتمام بالالتزام بتطبيق إرشادات المدقق المحاسبي هو عدم دراية الإدارة بأهمية نتائج تقريره والعمل على تصحيحها، كذا قلة خبرة وكفاءة المسؤولين للمبادئ المحاسبية وعدم تمكينهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعلهم غير قادرين لتطبيق تعليمات المدقق المحاسبي؛
- ترتكز الجودة على اكتشاف المدقق المحاسبي للأخطاء والمخالفات والانحرافات الموجودة بالقوائم المالية لإبلاغ عنها في تقريره.

- **التوصيات:**

- ضرورة التزام مسيري ومسؤولي المؤسسات بمتابعة وتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق المحاسبي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات؛
- استخدام طرق تقنية حديثة لتدعيم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز قدرته على اكتشاف الانحرافات، بالإضافة إلى بناء وتشغيل هيكل ملائم لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.
- إقامة الدورات التدريبية المهنية للمراجعين ولا سيما المستجدين منهم من قبل جمعية المحاسبين القانونيين و التركيز على معايير المراجعة وشرح دورها في تحسين جودة القوائم المالية.

- **آفاق الدراسة:**

إن موضوع التدقيق المحاسبي يبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية يمكن أن تساهم في إثراءه، وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- دور التدقيق الإلكتروني على جودة التقارير المالية.
- دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير والقوائم المالية.
- أثر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وآليات التدقيق المحاسبي في الجزائر.

قائمة المراجع

قـــــائمة المراجـــــع

أولا: المراجع باللغة العربية.

❖ **الكتب**

1- إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير واجراءات، ط 4، دار النهضة العربية، لبنان،1996.

2- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 3، دار وائل للنشر، الأردن،2006.

3- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 2، دار وائل، عمان، الأردن، 2004.

4- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل، الأردن، 2007.

5- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر، عمان، 2005 .

6- أحمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

7- أحمد صلاح عطية، مشاكل التدقيق في اسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2003.

8- اسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش طعم وانتصار عبود التميمي ، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، دار حامد، الأردن، 2010.

9- إلدون. س. هندريكس، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الاسكندرية، مصر، ط4، 2008.

10- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر،2008.

11- إيهاب نظمي، رأفت سلامة، رضوان العناتي، أحمد كلبونة، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، الأردن، 2011.

12- جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

13- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة ، المكتبة العصرية، مصر، 2007 .

14- حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن،2011 .

15- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2009.

16- خالد الراوي، مرابعة يوسف سعادة، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة، الأردن، 2009.

17- خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمارات في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2009.

18- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.

19- خليل الدليمي، عبد الرزاق ساكني، محمد فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005.

20- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحاسبات النظري ، دار الميسرة، عمان الأردن، 2011.

21- سامي محمد الرقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2011.

22- سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد اعداد وتصور القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، إتحاد المصارف العربية، لبنان، 2000.

23- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008.

24- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، مسؤوليات وأخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

25- طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

26- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2010.

27- عبد العالي منصور، أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

28- عبد الفتاح الصحن وآخرون، التدقيق مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 1986.

29- عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصيان ، شريف على حسن، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

30- عبد الناصر إبراهيم نور، الإيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2014.

31- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

32- عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

33- عبد الوهاب سماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

34- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية –، دار المسيرة لمنشر والتوزيع، عمان، 2006 .

35- فالتر ميجس، روبرت ميجس، المحاسبة المالية، ترجمة عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2007.

36- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر،2001 .

37- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، 2003.

38- محمد الفيومي، عوفي لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998 .

39- محمد جمال علي هلالي، عبد الرزاق شحادة، محاسبة المؤسسات المالية لبنوك التجارية وشركات التأمين، دار الناعج للنشر، عمان، الأردن، 2007.

40- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

41- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

42- هيني فان جريوننج، معايير التقارير الدولية – دليل التطبيق –، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.

43- وليم توماس . أمرسون هنكي، مراجعة بين النظرية و التطبيق ، الكتاب الأول ، جامعة الملك سعود ، 1997.

44- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.

45- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.

46- طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000.

47- محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990.

48- بشير صالح الرشيدي، مناهج البحث التربوي، رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000.

49- عبد الله عبد الرحمان، علي بدون، مناهج البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.

50- نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2007/2006.

❖ **المذكرات والأطروحات:**

51- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية (فرع محاسبة و تدقيق)، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، 2011/2010.

52- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم الإقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012/2011.

53- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2012/2011.

54- كحول صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2011/2010.

55- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2011.

56- ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

57- سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2014/2013.

58- عواج هدى، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/2014.

❖ **المجلات و الملتقيات:**

59- صديقي مسعود، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز، للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08 و09 مارس 2005 .

60- محمد مجدي، محمد سامي، دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02، المجلد 46، 2009.

61- سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد8، العدد4، 2012.

62- مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو معين، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي، الأردن، المجلد 53، العدد 2 ، فيفري 2013.

63- مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، الإيداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 12-13 ماي، 2010.

64- ساعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2010.

65- هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع، رهانات وآفاق–، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

66- بن عيشي عمار، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية– حالة ولاية بسكرة، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة –واقع، رهانات وآفاق–، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، الجزائر، يويم 7-8 ديسمبر 2010.

67- اسماعين جوامع، محاضرات في التدقيق المحاسبي، تدقيق و محافظة الحسابات، 2 ماستر، قسم علوم تجارية، جامعة بسكرة.

❖ **المراجع باللغة الفرنسية:**

68- HAMINI Allel, L'audit comptable et financier, BERTI édition, Alger, 2002.

69- Donald E. Kieso, Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting , 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA, 2007.

70- Odile Barbe Doudou, Laurene Dideleet, Maitrise les IFRS, 2ème édition, groupe revue Fiduciaire, Paris France, 2008.

71- Bernard Raffournier,Les normes comptable internationales(ifrs),4ème edition,economica,paris,France ,2010.

72- Bernard.Y et Colli J.c ,Vocabulaire économique et financier ,edition economica, Paris,1996.

❖ **الجرائد و المراسيم:**

73- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، 2002.

74- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 25 مارس 2009.

75- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، الجزائر.

❖ **مواقع الإلكترونية:**

76- http://www.aazs.net/t2981-topic

77- https://ar.wikipedia.org/wiki

78- وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، من منشورات الكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص 41 متوفر على الموقعhttp://www.ai-academy.org .

الملحق 01

ج ج) بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة للتحويل أو القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب، والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئة عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

ح ح) متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة) والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو الذين يتقاضون أجرا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

خ خ) تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي.

ر ر) مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية

* المقرونة بضمانات حقيقية،

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المحسومة غير المستحقة،

* الناتجة عن عمليات أو عقود "النقل"،

* الممنوحة بصورة اشتراطية.

ز ز) مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ذ ذ) معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية.

س س) مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة.

ش ش) حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولاتؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

ص ص) مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما :

مثلا : تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدا لكيان أو لفئة من الكيانات : منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخففة، وضع سياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة 1 – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص : عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ...)

ملاحظة 3 – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، " إنشاءات".

ملاحظة 4 – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى " عمليات بيع"، "عمليات انفصال "، " عمليات الوضع خارج الخدمة "

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات للضرائب مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية. مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن الضرائب المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الاقتراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

الملحق 02

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

محاسب معتمد/ محافظ حسابات/ خبير محاسبي/ أستاذ جامعي،

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته.....،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان" **أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية**"

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية ، و نظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم، لذلك نرجو منكم أن تولوا هذه الاستمارة اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية و رأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الطالب

مرزوق شوقي

إشراف الأستاذة

كحول صورية

القسم الأول: البيانات الشخصية.

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 39 سنة ☐ أكثر من 39 سنة ☐

3- المؤهل العلمي:

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

4- المهنة:

محاسب معتمد ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي ☐

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنة ☐

القسم الثاني: محاور الاستمارة

المحور الأول: مدى مساهمة التزام المدقق المحاسبي بالقواعد المهنية التي تقضي بها معايير التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية.					
02	تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.					
03	توفر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.					
04	قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفاعلية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية.					
05	التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها.					
06	وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					

المحورالثاني: ما مدى مساهمة خبرة ومعرفة المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	امتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					
02	توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					
03	توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية المؤسسة وطبيعة تمويلها، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					
04	توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات وإستراتيجية العمل بالمؤسسة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					
05	توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لأهداف المؤسسة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					

المحور الثالث: ما مدى مساهمة استقلالية وموضوعية المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والأشخاص المناسبين لأداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					
02	اصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس ادارة المؤسسة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.					
03	الأخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.					
04	عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					
05	توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية.					

الملحق 03

```
GET FILE='E:\مرزوق شوقي\مرزوق شوقي.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=X1 X2 X3 X4 X5 X6 Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 E1 E2 E3 E4 E5
  /STATISTICS=STDDEV MEAN MEDIAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

	N		Moyenne	Médiane	Ecart type	Somme
	Valide	Manquant				
امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,5405	5,0000	,50523	168,00
تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,2703	4,0000	,65186	158,00
توفر التاهيل اللفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,3243	4,0000	,47458	160,00
قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,3784	4,0000	,63907	162,00
التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه باجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها	37	0	4,2973	4,0000	,51988	159,00
وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,4324	4,0000	,60280	164,00
امتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,2703	4,0000	,69317	158,00
توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,1081	4,0000	,56685	152,00
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها ، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,2703	4,0000	,60776	158,00
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,1622	4,0000	,68773	154,00
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لاهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	3,9730	4,0000	,64492	147,00
تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والاشخاص المناسبين	37	0	4,1892	4,0000	,73929	155,00

لاداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية						
اصدار وتحديد اهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس ادارة الشركة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	3,9730	4,0000	,89711	147,00
الاخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,2162	4,0000	,58382	156,00
عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	3,7838	4,0000	,97568	140,00
توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	37	0	4,4054	4,0000	,49774	163,00

Table de fréquences

امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	45,9	45,9	45,9
	موافق بشدة	20	54,1	54,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,8	10,8	10,8
	موافق	19	51,4	51,4	62,2
	موافق بشدة	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

توفر التاهيل اللفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	67,6	67,6	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	8,1	8,1	8,1
	موافق	17	45,9	45,9	54,1
	موافق بشدة	17	45,9	45,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه باجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,7	2,7	2,7
	موافق	24	64,9	64,9	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5,4	5,4	5,4
	موافق	17	45,9	45,9	51,4
	موافق بشدة	18	48,6	48,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

امتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,7	2,7	2,7
	محايد	2	5,4	5,4	8,1
	موافق	20	54,1	54,1	62,2
	موافق بشدة	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,8	10,8	10,8
	موافق	25	67,6	67,6	78,4
	موافق بشدة	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها ، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,7	2,7	2,7
	موافق	24	64,9	64,9	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	16,2	16,2	16,2
	موافق	19	51,4	51,4	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لاهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,7	2,7	2,7
	محايد	5	13,5	13,5	16,2
	موافق	25	67,6	67,6	83,8
	موافق بشدة	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والاشخاص المناسبين لاداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	18,9	18,9	18,9
	موافق	16	43,2	43,2	62,2
	موافق بشدة	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

اصدار وتحديد اهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس ادارة الشركة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8,1	8,1	8,1
	محايد	6	16,2	16,2	24,3
	موافق	17	45,9	45,9	70,3
	موافق بشدة	11	29,7	29,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الاخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	8,1	8,1	8,1
	موافق	23	62,2	62,2	70,3
	موافق بشدة	11	29,7	29,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	16,2	16,2	16,2
	محايد	4	10,8	10,8	27,0
	موافق	19	51,4	51,4	78,4
	موافق بشدة	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	22	59,5	59,5	59,5
	موافق بشدة	15	40,5	40,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

```
GETFILE='E:\مرزوق شوقي\مرزوق شوقي.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
RELIABILITY
  /VARIABLES=X1 X2 X3 X4 X5 X6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,836	6

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
امتلاك المدقق المحاسبي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة يؤدي الى تحسين جودة القوائم المالية	21,7027	4,659	,686	,796
تلقي المدقق المحاسبي تدريب وتعليم مستمر على المعايير المهنية الواجبة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	21,9730	4,360	,597	,814
توفر التاهيل اللفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق المحاسبي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	21,9189	5,299	,406	,844
قيام المدقق المحاسبي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته تمكنه من تحسين جودة القوائم المالية	21,8649	4,453	,574	,818
التزام المدقق المحاسبي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه باجراءات التحليل اللازمة للقوائم المالية يساعد في زيادة جودتها	21,9459	4,497	,746	,784
وجود خطة عمل استراتيجية لدى المدقق يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	21,8108	4,324	,688	,792

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Y1 Y2 Y3 Y4 Y5
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,805	5

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
امتلاك المدقق المحاسبي المعرفة والخبرة في مجال نشاط الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,5135	3,812	,551	,781
توفر المؤهلات العلمية لدى المدقق المحاسبي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,6757	4,003	,644	,754
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لهيكلية الشركة وطبيعة تمويلها ، يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,5135	4,201	,488	,797
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم لخطوات واستراتيجية العمل بالشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,6216	3,520	,695	,732
توفر لدى المدقق المحاسبي فهم كافي لاهداف الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,8108	3,880	,586	,768

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=E1 E2 E3 E4 E5
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,696	5

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
تمكين المدقق المحاسبي من الوصول الى السجلات والاشخاص المناسبين لاداء واجبه دون قيود يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,3784	4,520	,466	,641
اصدار وتحديد اهداف ومهام وصلاحيات المدقق المحاسبي بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس	16,5946	3,859	,530	,612

ادارة الشركة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية				
الاخذ بتوصيات المدقق المحاسبي في كافة النواحي المالية والاقتصادية والفنية ذات العلاقة يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	16,3514	4,956	,474	,647
عدم وجود تعارض بين مصالح المدقق المحاسبي ومصلحة الشركة يساهم في تحسين جودة القوائم المالية	16,7838	4,452	,274	,752
توفير كافة الامكانيات اللازمة للمدقق المحاسبي لكي يقوم بعمله بالشكل المطلوب يساعد في تحسين جودة القوائم المالية	16,1622	4,695	,736	,582

Fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	27	73,0	73,0	73,0
	أنثى	10	27,0	27,0	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	4	10,8	10,8	10,8
	من 30 الى 39 سنة	8	21,6	21,6	32,4
	أكثر من 39 سنة	25	67,6	67,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب معتمد	10	27,0	27,0	27,0
	خبير محاسبي	5	13,5	13,5	40,5
	محافظ حسابات	8	21,6	21,6	62,2
	أستاذ جامعي	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	4	10,8	10,8	10,8
	ليسانس	15	40,5	40,5	51,4
	ماجستير	3	8,1	8,1	59,5
	دكتوراه	15	40,5	40,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

الخبرة_المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	4	10,8	10,8	10,8
	من 5 الى 10 سنوات	7	18,9	18,9	29,7
	اكثر من 10 سنوات	26	70,3	70,3	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

```
GET FILE='E:\مرزوق شوقي\مرزوق شوقي.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
DESCRIPTIVES VARIABLES=المحور_الأول المحور_الثاني المحور_الثالث
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المحور_الأول	37	3,67	5,00	4,3739	,42201
المحور_الثاني	37	3,20	5,00	4,1568	,48105
المحور_الثالث	37	3,40	5,00	4,1135	,51108
N valide (liste)	37				